أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية و الدولية

(معايير العمل الميدانى للمراجعة الحديثة - المعايير العامة والمفاهيم الأساسية للمراجعة الحديثة - مراجعة دورات العمليات - الإيرادات - المتحصلات - النفقات المدفوعات - التمويل - المخزون - تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعايير الدولية)



دكتور
أ.د. عبد الوهاب نصر على
استاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دكتور
أ.د. شحاتة السيد شحاته
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية



دار التعليم الجامعى
للطباعة والنشر والتوزيع
٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع.
تلبفاكس :٠٠٢-٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل :٠١٠٠١٨٣١٧٩٦-٠١١١٩٩٩٥٠٠٩/٠٠٢
Email:dartalemg@yahoo.com

اصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية و الدولية

(معايير العمل الميدانى للمراجعة الحديثة – المعايير العامة والمفاهيم الاساسية للمراجعة الحديثة – مراجعة دورات العمليات – الايرادات – المتحصلات – النفقات – المدفوعات – التمويل – المخزون – تقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعايير الدولية)

دكتور
أ.د.عبد الوهاب نصر على
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة الاسكندرية

دكتور
أ. د. شحاتة السيد شحاته
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة جامعة الاسكندرية

٢٠١٣



دار التعليم الجامعى
٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع.
تليفاكس: ٠٠٢-٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦ - ٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩
Email:dartalemg@yahoo.com

مقدمة الكتاب:

يمثل هذا الكتاب المرجع الاساسى لمقدمة المراجعة الخارجية لطلبة بكالوريوس المحاسبة ويهدف إلى إمدادهم بأساسيات المراجعة الخارجية أو مراجعة الحسابات بمعنى أوضح.

وينقسم هذا الكتاب إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وتنظيم المهنة في مصر. ويستهدف بصفة عامة تعريف الطالب بأهداف ومفهوم المراجعة الخارجية والمعايير المهنية المتعارف عليها وتنظيم المهنة في مصر.

ويشتمل هذا القسم على أربعة فصول؛ يتناول الفصل الأول المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية، بينما يتناول الفصل الثاني المعايير العامة للمراجعة الخارجية، أما الفصل الثالث فيتناول معايير العمل الميداني للمراجعة الخارجية. أما الفصل الرابع فقد خصص لعرض أسس تنظيم المهنة في مصر.

القسم الثاني: مراجعة دورات العمليات وتقرير مراقب الحسابات.ويشتمل هذا القسم علي ستة فصول كالتالي:

تناول الفصل الأول مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات.أما الفصل الثاني فيتناول مراجعة دورة النفقات والمدفوعات، بينما يتناول الفصل الثالث مراجعة دورة المخزون، كما نتناول في الفصل الرابع مراجعة دورة التمويل. أما الفصلين الخامس والسادس فقد خصصناهما لعرض تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة المصرية.

وبعد الشكر لله فإننا نتوجه بالشكر لأساتذتنا بقسم المحاسبة بالكلية الذين تعلمنا على أيديهم.ونأمل أن يستفيد الدارسون والممارسون للمراجعة بهذا الجهد المتواضع.

المؤلفـــان

الفصل الأول

المفاهيم الأساسية للمراجعة الحديثة للحسابات

Basic Concepts of Modern External Auditing

خطة الفصل:

نتناول في هذا الفصل أهم المفاهيم الأساسية للمراجعة الحديثة للحسابات: سعياً من جانبنا إلى تأصيل هذه المفاهيم، والتي تطور معظمها ليواكب متغيرات بيئة الممارسة المهنية، في مطلع القرن الحادي والعشرين.

وسوف نتناول بقدر قليل من التفصيل كلاً من؛ تعريف المراجعة الخارجية، علاقة المراجعة بالرقابة، أنواع المراجعة بصفة عامة، تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، علاقة المراجعة بالمحاسبة، الأهمية النسبية وخطر المراجعة، معايير المراجعة الخارجية، وجودة المراجعة الخارجية.

١ - تعريف المراجعة الحديثة للحسابات: Audit Definition

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل(١)، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.

وبالنظر لهذا التعريف يمكننا أن نلاحظ أهم سمات المراجعة الخارجية. وتشمل هذه السمات؛ أن المراجعة الخارجية عملية منظمة، وأن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة، وأن مجال المراجعة هو مزاعم العميل، كما تظهرها القوائم المالية، بشأن نتائج الأحداث

---

(١) سوف نستخدم لفظ العميل، أو المشروع، أو الوحدة الاقتصادية، أو الشركة ، كمرادفات. وفي جميع الأحوال نقصد بها شركات الأموال التي تستهدف تحقيق الربح المرضي في المقام الأول.

والتصرفات الاقتصادية، وانه يلزم وجود معايير قياس تبين يستند مراقب الحسابات مدى تمشي، أو تطابق، هذه المزاعم معها، وأخيرا يجد ان تنتهي المراجعة بتوصيل نتائجها إلى أصحاب المصلحة في المشروع.

وفي الفرعيات التالية سنعرض لهذه السمات ببعض التفصيل، وذلك على النحو التالي:

١/١- المراجعة الخارجية عملية منظمة:

Audit is a Systematic Process

تتسم المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعه تتابعاً منطقياً. وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعه أيضاً، ولكن مع قدر من المرونة في هذا التتابع.

وتتكون عملية المراجعة من أربعة مراحل رئيسية. وهي؛ مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة، ومرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقرير. وذلك على النحو التالي.

١/١/١- مرحلة قبول التكليف:

وتشمل هذه المرحلة مجموعة الخطوات بدءاً من تلقي مراقب الحسابات للتكليف وانتهاءاً بقبول هذا التكليف. ومن أهم هذه الخطوات ما يلي.

أ - استلام خطاب التكليف.

ب - الإلمام بطبيعة نشاط العمل.

جـ - تحديد احتياجات التكليف من الموارد المادية والبشرية.

د - تقييم مدى مقدرة المكتب على أداء التكليف.

هـ - الرد بقبول التكليف، من خلال خطاب الارتباط.

٢/١/١- مرحلة تخطيط أعمال المراجعة:

وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة المراجعة، وصولاً لبرنامج المراجعة. ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

أ - أداء الإجراءات التحليلية الأولية.

ب - تحديد حدود الأهمية النسبية.

جـ - تحديد مستوى خطر المراجعة المقبول.

د - فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية.

هـ - تقدير مستوى خطر الرقابة.

و - إعداد الخطة العامة لأعمال المراجعة وبرنامج المراجعة المبدئي.

ز - أداء اختبارات الرقابة.

ح - أداء الاختبارات الأساسية للعمليات.

ط - تحديد احتمال تحريف القوائم المالية والمستوى المقبول من خطر الاكتشاف.

٣/١/١- مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة:

وتشتمل هذه المرحلة على خطوات تنفيذ خطة وبرنامج المراجعة على مستوى أرصدة الحسابات. ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

أ - أداء اختبارات الفحص التحليلي.

ب - أداء اختبارات التفاصيل.

جـ - أداء الاختبارات الإضافية للتفاصيل.

٤/١/١- مرحلة تحديد نتائج المراجعة وإعداد التقرير:

وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات، بدءاً من استكمال أعمال المراجعة وانتهاءاً بالاتصال بلجنة المراجعة. ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

ا - فحص الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانيه.

ب - فحص الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.

جـ - تجميع الأدلة النهائية والحكم النهائي عليها.

د - تقييم نتائج المراجعة.

هـ - إعداد تقرير المراجعة.

و - إتمام الاتصال بلجنة المراجعة وإدارة الشركة.

١/ ٢- أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية: Audit Evidence

تمثل عملية تجميع وتقييم الأدلة جوهر عملية المراجعة الخارجية. وتمثل أدلة الإثبات أي معلومات مقنعة لمراقب الحسابات، يجب أن تساعده على الحكم على مدى تمشي مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، مع معايير القياس القائمة.

وتأخذ أدلة اثبات صدق مزاعم العميل بالقوائم المالية عدة صور. ومن صور أدلة الإثبات في المراجعة؛ الوجود المادي، الملاحظة، المصادقات، والشهادات من داخل وخارج الشركة.

وعموماً فإن مراقب الحسابات مطالب بجمع أدلة تتصف بخاصيتي الكفاية والملاءمة. حتى يستطيع إبداء الرأي على القوائم المالية، مجال المراجعة.

٣/١- مجال ونطاق المراجعة الخارجية: Audit Field and Scope

مهنياً هناك فرق بين مجال المراجعة ونطاقها، وهو فرق جوهري بلا شك، كما سيتضح فيما يلي:

١/٣/١- مجال مراجعة الحسابات:

يشير مجال المراجعة الخارجية إلى القوائم المالية والايضاحات المتممة لها، والتي يكلف مراقب الحسابات بمراجعتها وإبداء الرأي الفني عليها.

ويشمل مصطلح القوائم الماليه Financial Statements كلا من؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، والسياسات المحاسبية المتبعة، والإيضاحات المتممة لتلك القوائم، بالإضافة إلى أية قوائم أخرى، أو بيانات تفسيرية تعتبر مكملة للقوائم المالية

وبناءاً على هذا التوصيف للقوائم المالية، فإن تقرير مجلس الإدارة على القوائم المالية أو النشاط، أو تقرير المديرين أو الشركاء، وأية تحليلات أو مناقشات مكتوبة بواسطة الإدارة، لا تعتبر من قبيل القوائم المالية للشركة.

١/٣/٢- نطاق مراجعة الحسابات:

يشير نطاق المراجعة إلى إجراءات المراجعة التي تبدو ضرورية، أو لازمة، في ضوء الظروف المحيطة بسعي مراقب الحسابات لتحقيق أهداف المراجعة.

ومن المتفق عليه مهنياً أن مدى ونوع وتوقيت الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة هي أمور يحددها مراقب الحسابات. ولتحديدها فإنه يتخذ القرار المناسب في ضوء كل من؛ متطلبات معايير المراجعة، متطلبات المنظمات المهنية، القوانين واللوائح السارية، شروط تكليفه بالمراجعة، وأخيراً متطلبات إعداد تقريره عن مراجعة الحسابات.

١/٣/٣- القيود على مجال نطاق المراجعة:

لا شك أنه قد توجد ظروف تمثل بالنسبة لمراقب الحسابات قيداً على مجال المراجعة، وهذه حالة نادرة. كما قد توجد ظروف تفرض قيوداً على نطاق المراجعة. وهذه حالة هامة، لأنها ستؤثر على مقدرته على جمع الدليل الكافي الملائم، ومن ثم على إبداء الرأي، وشكل ومحتوى تقريره وعن مراجعة الحسابات. وعموماً فتلك أمور سوف نتناولها بالتفصيل في حينه، في المراحل المتقدمة من هذا الكتاب.

١/ ٤- معايير قياس صدق القوائم المالية:- Measurement Criteria

تعمل القوائم المالية وملحقاتها، والتي هي مجال المراجعة الخارجية، كوسائل لتوصيل المعلومات المالية لأصحاب المصلحة في المشروع،

مستخدمي هذه القوائم. ونظرا لأهمية هذه المعلومات لهؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرارات، التي تحقق مصالحهم الاقتصادية، يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفق إطار محدد لإعداد التقارير المالية.

ويشمل إطار إعداد القوائم المالية، والذي سيعتمد عليه مراقب الحسابات في قياس مدى صدق هذه القوائم، كلاً من؛ معايير المحاسبة المصرية، معايير المحاسبة الدولية، فيما لم يصدر بشأنه معايير محاسبة مصرية، وقطعاً المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بمعناها الواسع، والقوانين واللوائح السارية المؤثرة مالياً.

١/٤/١- معايير المحاسبة المصرية: EAS

كان من الضروري، مع تحول الاقتصاد المصري نحو اقتصاد السوق، وما استلزمه ذلك التحول من إعادة تنظيم وتطوير سوق الأوراق المالية، من وجود معايير محاسبية مصرية. وكان المستهدف توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة لشركات الأموال بكافة أشكالها القانونية. وبالتالي إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب تلك التطورات، وتتمشى مع معايير المحاسبة الدولية. خاصة في إطار ما يقضي به قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية، وتعديلاتهما، من قيام الشركات بإعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

وبالفعل تم تشكيل لجنة دائمة لمعايير المحاسبية والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها. وكان ذلك بقرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧.

وصدرت بعد ذلك، معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧. وجاءت هذه المعايير غير متعارضة مع معايير المحاسبة الدولية من جهة، ومتمشية بالطبع مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، من جهة أخرى. وروعي في إعدادها كذلك ألا تتعارض مع أحكام القوانين والقرارات الملزمة للشركات، الخاضعة لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته.

وبصدور معايير المحاسبة المصرية أصبح مراقب الحسابات في مصر ملزماً بالرجوع إليها في قياس مدى تمشي القوائم المالية للشركات المصرية معها.

٢/٤/١- معايير المحاسبة الدولية: IAS

وهي المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وتتميز هذه المعايير بأنها لا تلغي، ولا تحل محل، أية معايير محاسبية وطنية، مثل معايير المحاسبة المصرية. وأيضاً، لا تلغي ولا تحل محل أية قوانين ومتطلبات وطنية بخصوص إعداد وعرض القوائم المالية.

كما تتميز هذه المعايير في نفس الوقت بالعمل على تجانس الممارسات المحاسبية الدولية، ومن ثم فهي تساعد على زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة الدولية.

ويحسب للجنة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية مراعاة عدم تعارض معايير المحاسبة المصرية مع هذه المعايير الدولية.

ونعتقد أن مراقب الحسابات في مصر ملزم بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، عند الوقوف على مدى صدق القوائم المالية محل المراجعة، فيما لم يصدر بشأنه . حتى تاريخ تقريره عن المراجعة معايير محاسبية مصرية.

٣/٤/١- القوانين واللوائح السارية: Current Laws and Regulations

أصبح مراقب الحسابات مسئولاً الآن عن تحديد مدى التزام العميل بالقوانين واللوائح السارية الملزمة للشركة. وقطعاً فسوف يهتم مراقب الحسابات بتلك القوانين واللوائح ذات التأثير المالي المباشر وغير المباشر، على القوائم المالية مجال المراجعة.

ومن أهم هذه القوانين، ولوائحها وتعديلاتها في مصر؛ قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، قانون الضرائب رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، قانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام

قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، قانون البنوك والائتمان رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧، وقانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.

أضف إلى هذه القوانين، ولوائحها التنفيذية، القرارات الرسمية من جهات الرقابة والمتابعة، كما هو الحال النسبة لقرارات مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال ذات الصلة. خاصة القرارات المنظمة للإفصاح المحاسبي وعرض وتوصيل القوائم المالية. وتعليمات ولوائح البنك المركزي بشأن قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس تقييم بنود هذه القوائم.

١/٤/٤- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وما في حكمها: GAAP

القاعدة أنه لا يجوز أن تخرج معايير واصدارات المحاسبة الدولية والوطنية على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. وهي، مبدأ المقابلة، مبدأ الإفصاح الكافي، مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الاعتراف بالإيراد.

ومهنيا تقضي معايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا الإصدارات المهنية الدولية والوطنية، بأن مراقب الحسابات ملزم بالتحقق من أن القوائم المالية "تعبر بصدق" وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بمعناها الواسع. والمقصود هنا ما يرتبط بهذه المبادئ من أسس قياس، وفروض وافتراضات محاسبية، ومعتقدات وأعراف محاسبية.

١/٥- المراجعة الخارجية عملية اتصال إنساني متكاملة:

Auditing As a Human Communication Process

كحد أدنى، تحتاج عملية الاتصال إلى مرسل ومستقبل وأداة اتصال ورسالة. ولكن مراجعة الحسابات عملية اتصال إنساني متكاملة تستوفي أركان نموذج الاتصال الإنساني، وهي على النحو الآتي:

١/٥/١- المرسل:

وهو مراقب الحسابات الذي يبدي رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية. ويعد تقريره المتضمن لرأيه هذا. ويعرض التقرير على مستخدميه.

١/٥/٢- الرسالة:

وهي عبارة عن الرأي الفني لمراقب الحسابات على القوائم المالية، مجال المراجعة.

١/٥/٣- أداة الاتصال:

وهي هنا تقرير مراقب الحسابات، المتضمن لرأيه الفني المحايد.

١/٥/٤- المستقبل:

وهو هنا مستخدمو القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات.

١/٥/٥- التأثير المنشود:

تعتبر الرسالة، التي يحملها تقرير مراقب الحسابات، أي رأيه الفني المحايد، في الأصل، رسالة إعلامية. لكن لأغراض فعالية المراجعة يجب أن يستهدف التقرير إحداث تأثير ما في سلوك متخذي القرارات، مستخدمي تقريره. ويتضح هذا التأثير المنشود لرأي مراقب الحسابات في حالة سوق الأوراق المالية. إذ يؤثر نوع رأي مراقب الحسابات في سلوك المستثمر المحتمل في الأوراق المالية عند اتخاذه للقرارات، خاصة قرارات تحديد أسعار وأحجام تبادل الأوراق المالية.

١/٥/٦- التغذية العكسية: Feedback

التغذية العكسية آلية لإخبار المرسل برد فعل الرسالة على المستقبل. وفي حالة المراجعة الخارجية ستمثل التغذية العكسية آلية تساعد مراقب الحسابات على الوقوف على رد فعل رأيه الفني، الذي تضمنه تقريره، على مستخدم التقرير نفسه.

ومن أهم آليات التغذية العكسية في نموذج اتصال المراجعة الخارجية؛ مناقشات وتعليقات أعضاء الجمعية العامة للشركة، تعليقات

جهات الرقابة الرسمية مثل هيئة سوق المال، نتائج البحوث المحاسبية، وتقارير المنظمات المهنية، بشأن الرقابة على جودة أعمال مراقب الحسابات.

١/٥/٧- البعد الإنساني للاتصال:

يتحقق البعد الإنساني لنموذج الاتصال في المراجعة الخارجية لكون المرسل والمستقبل كلاهما إنسان. ومعنى ذلك أن المستقبل، أو مستخدم تقرير مراقب الحسابات، سوف يتفاعل مع الرسالة التي يحملها التقرير.

ومن الثابت أن الرأي الفني لمراقب الحسابات له تأثيره في اتجاه ما، وبقوة معينة، على دافعية ورضاء، ومن ثم على سلوك، مستخدمي التقرير. ويتوقف هذا التأثير على عدة عوامل. ومن هذه العوامل؛ شكل التقرير، محتوى التقرير، لغة التقرير، طريقة عرض التقرير، توقيت التقرير، أسم وسمعة مراقب الحسابات، الحالة النفسية لمستلم التقرير، وأخيرا ظروف وبيئة الاتصال.

١/٦- من هو مراقب الحسابات؟ **The Auditor**

مراقب الحسابات، أو المراجع الخارجي External Auditor، أو المحاسب القانوني Certified Public Accountant ، هو شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد، ومسئول عن إبداء رأي فني محايد، على القوائم المالية لمنشأة العميل.

ورغم أنه يحصل على أتعابه من إدارة الشركة إلا أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه، أو تجدد تعيينه، أو تعزله، وتحدد أتعابه. ولذلك فهو يقدم تقريره لها.

وسواء كان مراقب الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال منشأة، أو مكتب محاسبة. فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد. وسوف نستخدم مصطلح مراقب الحسابات في مؤلفنا هذا بهذا المعني. رغم قناعتنا بإمكانية استخدام مسميات أخرى. مثل المحاسب القانوني، أو مراجع الحسابات.

١/٧- مستخدمو تقرير مراقب الحسابات: Users

تؤدي مراجعة الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف. يمثل فيها مراقب الحسابات الطرف الثاني، والإدارة الطرف الأول، وأصحاب المصلحة في المشروع Stakeholders الطرف الثالث.

هذا، ويتعدد ممثلو الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المشروع. ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في مراجعة الحسابات. وهي أن هذه المراجعة تمدهم بقيمة مضافة من المعلومات. من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على، ووثوقهم في، المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمشروع، الذي هم أصحاب مصلحة فيه.

ورغم تعدد مستخدمي تقرير مراقب الحسابات إلا أن أهمهم ما يلي:

١/٧/١- المساهمون:

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات، باعتبارهم الملاك، الذين يعينون مراقب الحسابات ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة، كوكيل عنهم.

ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية، لاتخاذ القرارات. ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة، ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة.

ومن الثابت أن تقرير مراقب الحسابات يمدهم بمعلومات إضافية، خاصة بمدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم المالية من المعلومات.

٢/٧/١- المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة، خاصة عن؛ درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة، ومركزها المالي ونتائج أعمالها.

وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات. ولذلك فإن تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من هذه المعلومات، ومن

ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

٣/٧/١- اتحادات ونقابات العمال:

من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق. وذلك من خلال آليتي التفاوض والمساومات الجماعية، بشأن عوائد العمل، من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية.

.وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشاراً مالياً يساعد إدارتها في إتمام عمليتي التفاوض والمساومة بنجاح. ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك المعلومات الخاصة بمقدرة الشركات على الدفع Ability to pay. والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، ومؤشرات الربحية والسيولة وحصة الشركة من سوق المنتج والعوائد الحالية للعمل.

ولأن القوائم المالية للشركات، مجال المراجعة، هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

٤/٧/١- المؤسسات التمويلية والاستثمارية:

تعتمد المؤسسات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، على المعلومات المالية، التي توفرها القوائم المالية، للشركات المقترضة، أو المستثمر في أوراقها المالية، في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مراقب حسابات هذه الشركات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، المعلومات التي توفرها قوائمها المالية. بل وتختلف امكانية الاعتماد على، ودرجة الوثوق في، هذه المعلومات، باختلاف اسم وسمعة مراقب الحسابات المهنية وحجم مكتبه.

١/٧/٥- هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال في مصر مستخدم هام لتقرير مراقب الحسابات. لما لها من دور اشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية. وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال.

أضف إلى ذلك أن للهيئة دوراً شبه تشريعي فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات، وتعيين مراقب حساباتها.

١/٧/٦- الإدارة:

رغم أن إدارة الشركة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها، في ظل التزام كامل - مفترض - بمعايير المحاسبة المصرية، ودون أدنى خروج على المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والقوانين واللوائح السارية الملزمة. إلا أن مجلس إدارة الشركة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلى مسئوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين.

ويمثل تقرير مراقب الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك. ولذلك فهو ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة. هذا بافتراض أن الإدارة لا تمتلك بعض أسهم الشركة. فإذا حدث ذلك فإن اهتمامها بتقرير مراقب الحسابات سيكون أكبر بلا شك.

١/٧/٧- جهات الإشراف والمصالح الحكومية:

تحتاج جهات الإشراف والمصالح الحكومية الرسمية لتقرير مراقب الحسابات، المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل أدائها لمهامها. ومن هذه الجهات والمصالح؛ جهاز شئون البيئة، مصلحة الضرائب والبنك المركزي، هيئة الإشراف والرقابة على التأمين.

ويزداد اعتماد مثل هذه الجهات على القوائم المالية للشركة، في أدائها لمهامها الإشرافية والرقابية، كلما كان تقرير مراقب الحسابات

المرفق بهذه القوائم المالية يحمل رسالة تدعم إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، المعلومات التي توصلها القوائم المالية لهم.

١/٧/٨- المجتمع:

في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة، سوف يزداد بالضرورة البعد الاجتماعي للمراجعة. وحسب نظرية العقد الاجتماعي Social Contract فالمجتمع هو الذي أمد المشروع بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافه. ويكون على المشروع، في مقابل ذلك، أن يساهم في رفاهية هذا المجتمع من ناحية، ولا يتسبب في أدنى ضرر اجتماعي وبيئي له.

ولوفاء إدارة الشركات بهذه المسئولية الاجتماعية يلزمها أن تفصح إفصاحا محاسبيا اجتماعيا وبيئيا للمجتمع. وحتى يثق المجتمع في، ويعتمد على، المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية هذه، يجب أن يقدم له تقرير بنتائج مراجعة مراقب الحسابات لهذا الإفصاح.

٢ - علاقة المراجعة بالرقابة: Auditing and Control

هناك علاقة وثيقة بين المراجعة بصفة عامة والرقابة. ولتوضيح نوع واتجاه هذه العلاقة فسوف نبين أولا ما هي أهداف المراجعة الخارجية.

١/٢- أهداف المراجعة الخارجية: Audit Objectives

تستهدف مراجعة الحسابات في المقام الأول أن يبدي مراقب الحسابات رأيا فنيا محايدا، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدفقاته النقدية.

ويتحقق هذا الهدف بتحديد مراقب الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت، في كل جوانبها الهامة، وفق إطار محدد لإعداد التقارير المالية، وهو ما عرفناه بمعايير قياس الصدق.

ويساعد الرأي الفني لمراقب الحسابات على تحقيق أهداف فرعية للمراجعة الخارجية، أهمها ما يلي:

أ - زيادة، أو تدعيم، مدى صدق القوائم المالية. عن طريق تقديم مستوى مرتفع، وإن كان غير مطلق، من التأكيد المهني بشأن إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية.

إذ من المعروف أن مراقب الحسابات لن يحقق التأكيد المطلق لكثير من الأسباب. ومن أهم هذه الأسباب؛ أنه في حاجة دائما لإصدار الأحكام المهنية الشخصية، أنه يقوم بمراجعة اختبارية في المقام الأول، أن نظم المحاسبة والرقابة دائما يشوبها بعض أوجه قصور، وأخيرا لأن معظم الأدلة المتاحة له هي أدلة مقنعة أو استمالية، أكثر من كونها أدلة قاطعة.

ب - مساعدة الطرف الثالث، خاصة المساهمين كأصيل، في مراقبة الأداء المالي والاقتصادي للإدارة، كوكيل عنهم في إدارة المشروع، وتحقيق الأهداف الموكلة لهم.

٢/٢- المراجعة أداة للرقابة: Auditing is a Tool of Control

من المعروف أن الهدف العام للرقابة هو ضمان تحقيق الأهداف. وتحتاج الرقابة إلى آليات وأدوات لتحقيق أهدافها. وبصفة عامة فالمراجعة أداة من هذه الأدوات.

ومن هذه العلاقة نستطيع القول بأن مراجعة الحسابات أداة للرقابة الخارجية على إدارة المشروع. وهي أداة تساعد أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة المساهمين، على ممارسة الرقابة المالية على إدارة المشروع، كوكيل عنهم.

وبسبب فعالية مراجعة الحسابات كأداة للرقابة المالية على إدارة المشروع، فقد زاد طلب أصحاب المشروع، وخاصة المساهمين، على أنواع جديدة من المراجعات الخارجية مثل؛ المراجعة الإدارية الخارجية، والمراجعة الخارجية للإنتاجية، والمراجعة الخارجية للجودة. وغيرها من المراجعات التي سنعرض لكثير منها في سياق دراستنا لبعض مجالات المراجعة الخارجية غير التقليدية، وذلك في مراحل متقدمة من الدراسة.

٣ - أنواع المراجعة: Types of Audits

يمكن التفرقة بين أنواع كثيرة من المراجعات. وذلك حسب الأساس المستخدم في التفرقة. فمن حيث مدى انتظام المراجعة توجد المراجعة المنتظمة والمراجعة غير المنتظمة. ومن حيث مدى الشمول توجد المراجعة الشاملة والمراجعة الاختبارية. ومن حيث المجال، توجد المراجعة المالية والمراجعة غير المالية. وسوف نكتفي، في هذه المرحلة من الكتاب، بالتفرقة حسب القائم بالمراجعة وعلاقتها بالإدارة إلى مراجعة خارجية للحسابات ومراجعة مالية داخلية.

١/٣- المراجعة الخارجية: External Auditing

وهي المراجعة محور اهتمامنا في هذا الكتاب. وسبق أن قدمنا تعريفها. وهي المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسئول هو مراقب الحسابات. ومجالها القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، وهدفها إبداء الرأي الفني المحايد على هذه القوائم المالية.

وتخدم أهداف الرقابة الخارجية المالية على إدارة المشروع، ومخرجاتها تقرير مراقب الحسابات الذي يحمل رأيه الفني المحايد، والذي يقدم للطرف الثالث، خاصة المساهمين أعضاء الجمعية العامة للشركة.

ويلتزم مراقب الحسابات في أدائها بمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولها تنظيمات مهنية تسعى دائماً للارتقاء بمستوى ممارسيها. مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٢/٣- المراجعة الداخلية: Internal Auditing

تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته. ويقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى إدارة المراجعة الداخلية. ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل.

والمراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة

المشروع. ومخرجاتها تقرير، أو تقارير، يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة. والقائم بها موظف بالمشروع، واستقلاله استقلال تنظيمي فقط. ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.

ولأهمية المراجعة الداخلية، كأداة للرقابة الداخلية، فقد اتجهت إدارة الشركات، خاصة تلك المقيدة بالبورصة، إلى تطوير هذه الأداة الرقابية. وأصبح يوجد الآن ما يعرف بالمراجعة الداخلية الحديثة. وهي مراجعة داخلية متطورة تغطي نظم فرعية لمراجعات داخلية مثل؛ مراجعة الإنتاجية، مراجعة الأداء، مراجعة الكفاءة، المراجعة البيئية، والمراجعة التشغيلية.

وكل هذه المجالات المتقدمة للمراجعة الداخلية الحديثة تنظم بمعرفة إدارة الشركة ولخدمتها هي فقط. والآن توجد معايير مهنية خاصة بالمراجعة الداخلية. وكان من الطبيعي أن توجد لها منظمات مهنية خاصة بها. إلا أنه من المؤسف أن مثل هذه المعايير، ومثل هذه المنظمات المهنية، لم توجد في مصر، مثل معظم دول العالم الثالث، حتى الآن.

٤ - تشكيلة خدمات مراقب الحسابات: Auditor's Services Mix

تؤدي منشآت المحاسبة والمراجعة نوعين معروفين، حتى الآن، من الخدمات المهنية. وهما الخدمات التصديقية والخدمات غير التصديقية. وهناك نوع ثالث من الخدمات المهنية يمثل أحداث منتج مهني وهو خدمات التأكيد المهني. وسنعرض لكل نوع من هذه الأنواع الثلاث، ببعض التفصيل، على النحو الآتي:

٤/١- الخدمات التصديقية: Attestation Services

تعني الخدمات التصديقية أن تقوم منشأة المحاسبة والمراجعة بعمل استنتاج كتابي بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم، أو تأكيدات مكتوبة، هي مسئولية الطرف الثاني. كأن الخدمات التصديقية خدمات ثلاثية الأطراف، مراقب الحسابات ومعد، أو عارض، المزاعم المكتوبة وأخيراً الطرف المستقبل لهذه المزاعم.

ومن أهم الخدمات التصديقية المالية: مراجعة القوائم المالية، فحص القوائم المالية، وتجميع القوائم المالية.

٤/١/١- مراجعة القوائم المالية: Auditing of Financial Statements

تعتبر مراجعة القوائم المالية أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها انتشاراً. وتسمى الآن بالخدمة المهنية التقليدية Traditional Professional Service باعتبارها الخدمة المهنية الأم، التي أنطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة.

وفي ظل مراجعة القوائم المالية يقوم مراقب الحسابات بعمل مستوى مرتفع من التأكيد، بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث، مستخدمي القوائم المالية.

ومع ذلك، وكما سبق وأشرنا، تقدم مراجعة القوائم المالية مستوى مرتفعاً، وليس مطلقاً، من التأكيد بشأن مزاعم الإدارة. ويأخذ هذا التأكيد صورة إيجابية في تقرير مراقب الحسابات. لأن مراقب الحسابات يؤكد على صدق مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، ومن ثم رضاؤه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناءاً على ما قام به من إجراءات واختبارات، ونتائج هذه الاجراءات والاختبارات.

٤/١/٢- فحص القوائم المالية: Review of Financial Statements

يستهدف تكليف مراقب الحسابات بفحص القوائم المالية، أو المعلومات المالية، أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها، لكي تتمشى مع الإطار المحدد لإعداد التقارير المالية، أي معايير المحاسبة المصرية في مصر، كما سبق وأشرنا في شرحنا لمعايير قياس الصدق.

ومعنى ذلك أن الفحص خدمة ثلاثية الأطراف تستهدف تقديم تأكيد سلبي Negative Assurance، حيث يؤدي مراقب الحسابات إجراءات محدودة، تشتمل على إجرائي الاستفسار والاجراءات التحليلية. لكي يؤكد سلبياً بشأن مزاعم الإدارة، كما تعكسها القوائم المالية للشركة، ويعد تقريراً مكتوباً إلى الطرف الثالث، بهذا التأكيد السلبي.

ومن الواضح أن الفحص يقدم مستوى تأكيد أقل من مراجعة القوائم المالية. ويستقيم ذلك مع الهدف من التكليف، ومدى ونوع وطبيعة الإجراءات المستخدمة في عمل الفحص. وهي الاستفسار والاجراءات التحليلية فقط.

وكما سنوضح بالتفصيل، في المراحل المتقدمة من هذا الكتاب، فإن خدمة فحص القوائم المالية ربع السنوية أصبحت واقعاً ملموساً في مصر. وعليها طلب رسمي، خاصة من جانب هيئة سوق المال.

٣/١/٤- تجميع القوائم المالية: Compilation Engagement

يعتبر التكليف بخدمة التجميع خدمة مهنية تصديقية، يستخدم فيها مراقب الحسابات خبرته المحاسبية، وليس خبرة المراجعة، في تجميع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.

هذا ولا تمكن إجراءات خدمة التجميع، وليس مستهدفاً منها أصلاً، مراقب الحسابات من تقديم أي مستوى من التأكيد، بشأن المعلومات المالية. وبالرغم من أن مستخدمي هذه المعلومات، التي شارك مراقب الحسابات ـ كمحاسب ـ في تجميعها يحصلون على بعض المنافع من جهد المحاسب إلا أن تقريره عن هذه الخدمة لا يقدم أي تأكيد. وإنما يقدم فقط تحديداً وتوصيفاً لهذه المعلومات.

٢/٤- الخدمات غير التصديقية: Nonattest Services

تتميز الخدمات غير التصديقية بأنها خدمات ثنائية الأطراف. فهي ين مراقب الحسابات وعميله مباشرة. ولا يوجد مزاعم يوصلها طرف طرف آخر، لكي يصادق عليها مراقب الحسابات، كما هو الحال في الخدمات التصديقية السابقة. ومن أهم صور الخدمات المهنية غير التصديقية؛ خدمات الضرائب، الخدمات الاستشارية، وإمساك الدفاتر.

١/٢/٤- خدمات الضرائب: Tax Services

تقدم منشآت المحاسبة والمراجعة خدمات ضريبية مباشرة لعملائها، تعتبر من أهم مصادر إيرادات هذه المنشآت. ومن هذه الخدمات؛ تقدير

عبء الضرائب على الشركات والأفراد، تحديد الاعفاءات الضريبية، تخطيط الضرائب، وإعداد الإقرار الضريبي.

وتؤدي منشآت المحاسبة والمراجعة خدمات الضرائب لعملاء المراجعة أو غيرهم. إلا أنها في جميع الأحوال، تؤدي الخدمة بناءاً على اتفاق خاص مع العميل، المستفيد الوحيد من الخدمة، فلا يوجد طرف ثالث، في هذه الحالة.

٢/٢/٤- الخدمات الإدارية: Management Avisory Services

يمكن أن تكون الخدمات الإدارية خدمات تقديم نصح للإدارة، ويمكن أن تكون في صورة استشارة للإدارة M-Consultancy. وفي الأولى، بناءاً على تكليف من إدارة المشروع، ينتقل مراقب الحسابات لمقر المشروع، ويستخدم البيانات المتاحة، لكي يقدم نصحاً مكتوباً للإدارة، يمكنها الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات ودعم كفاءة وفعالية المشروع، لتحقيق أهدافه

أما في حالة الاستشارات الإدارية فإن مراقب الحسابات لا ينتقل لموقع المشروع. وإنما بناءاً على طلب الإدارة، يقدم لها استشارة شفهية هي في حاجة إليها، لاتخاذ قرار ما.

ومن أمثلة خدمات تقديم النصح للإدارة، اقتراحات بسيطة لتحسين النظام المحاسبي القائم بالمشروع، تحويل النظام المحاسبي اليدوي إلى نظام معتمد على الحاسب، ودراسات الجدوى.

ومن أمثلة الاستشارات الإدارية، كيفية معالجة بند من بنود قائمة الدخل على أنه من البنود العادية أو غير العادية، كيف يتم حساب وعاء الضريبة على راتب موظف معين، وما هو المقصود بنص ما في قانون أو معيار محاسبي معين.

٣/٢/٤- خدمات امساك الدفاتر: Bookkeeping Services

تعتبر خدمة إمساك الدفاتر من الخدمات المهنية، التي تؤديها منشآت المحاسبة والمراجعة، كخدمة محاسبية بالدرجة الأولى. وعادة ما يطلب

[illegible] أو المنشآت الفردية، وشركات الأشخاص. وعادة ما تؤديها منشآت المحاسبة والمراجعة الصغرى أيضاً.

وغني عن القول بأن مراقب الحسابات سيؤدي هذه الخدمة كمحاسب فقط. وبناء على اتفاق ثنائي مع العميل. ويطبق فيها خبرته المحاسبية في إمساك الدفاتر وإعداد القوائم المالية وفق مبادئ ومعايير المحاسبة، والقوانين واللوائح السارية.

٣/٤- التأكيد المهني: Professional Assurance

التأكيد المهني خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات وبيئة انتاج هذه المعلومات، وذلك لخدمة طالب الخدمة متخذ القرار وهي أحدث خدمة مهنية أنضمت لتشكيلة خدمات مراقب الحسابات. وكان المستهدف لها - حتى الآن - أن تكون خدمة ثنائية الأطراف، أحد الطرفين مراقب الحسابات المسئول عن تحسين جودة المعلومات وللطرف الثاني، متخذ القرار.

والمستهدف الآن أن تتطور هذه الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق وأهمها أن خدمات التصديق تتناول مجالا قاصراً على المعلومات المالية، والتي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية، وذلك للتأكيد بشأن مدى امكانية الاعتماد.

أما خدمة التأكيد فسوف تغطي، عندئذ، البيانات غير المالية أيضاً، والتي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية، مستهدفة تحسين جودة المعلومات، خاصة بأن تستوفي هذه المعلومات بالإضافة إلى ذلك، الدقة، والتوقيت، والملاءمة.

ومن أهم مجالات خدمة التأكيد المهني هذه؛ التأكيد بشأن أمان وسرية التجارة الالكترونية، وإعداد وبناء مقاييس أداء الاستثمار، والتأكيد بشأن مدى كفاءة برامج العناية بالمسنين.

وسوف نعاود طرح موضوع خدمة التأكيد المهني في المراحل المتقدمة من الدراسة. وذلك في سياق عرضنا للخدمات المهنية غير التقليدية لمراقب الحسابات، خاصة في ظل ثورة وتكنولوجيا المعلومات.

٥ - علاقة المراجعة بالمحاسبة: Auditing and Accounting

للعلاقة بين المراجعة والمحاسبة طبيعة خاصة، يمكن إيجازها في حتمية الارتباط وضرورة وجدوى التكامل. بينما الطلب على كليهما مختلف في توجهه، وأن توحد في بعض مصادره. كما سنوضح في الفرعيات التالية:

٥/١- طبيعة العلاقة بين المراجعة والمحاسبة:

وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يعتبر إلمام مراقب الحسابات بالمحاسبة وكفاءته في فهمها وممارستها شرطا ضروريا، وإن كان غير كاف، لكي يكون مراقبا للحسابات. بل من المرغوب فيه أن يكون مراقب الحسابات خبيرا في المحاسبة علما وعملاً.

والمحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص وتجميع البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمشروع بطريقة منطقية، وذلك لأغراض انتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات.

وللمحاسبة وظيفتان؛ هما وظيفة القياس، ووظيفة توصيل المعلومات المالية التي يمكن لإدارة المشروع، وأصحاب المصلحة فيه، استخدامها في اتخاذ القرارات.

ولأغراض إنتاج المعلومات الملائمة، يجب على المحاسب فهم المبادئ والقواعد المحاسبية التي تقدم أساس إنتاج المعلومات المحاسبية. كما يجب عليه بناء نظم معلومات تضمن تسجيل الأحداث الاقتصادية للمشروع، في التوقيت السليم وبتكلفة معقولة.

أما عند مراجعة المعلومات المحاسبية فإن اهتمام مراقب الحسابات يتركز في تحديد ما إذا كانت البيانات المسجلة بالدفاتر تعكس الأحداث الاقتصادية التي وقعت أثناء الفترة المحاسبية. ولأن القواعد المحاسبية هي معيار تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها بطريقة سليمة، فإن على مراقب الحسابات أن يفهم جيدا تلك القواعد المحاسبية.

وفي سياق مراجعة القوائم المالية ينظر مراقب الحسابات لهذه القواعد كمبادئ محاسبية يعتمد عليها في قياس مدى صدق المزاعم التي تريد إدارة المشروع توصيلها من خلال القوائم المالية.

أضف إلى ما سبق أن مراقب الحسابات يجب أن يكون خبيراً في تجميع، وتفسير، والحكم على أدلة المراجعة. وهذه الخبرة المتميزة الخاصة بالأدلة هي أهم ما يميز المراجع عن المحاسب. كما أن تقييم نتائج المراجعة هي مشكلة فريدة من نوعها، وخاصة بمراقب الحسابات وحده.

وخلاصة القول، أن مراقب الحسابات الذي يبدأ من حيث انتهى المحاسب يجب أن يكون خبيراً بما قام به المحاسب حتى يستطيع تحديد، والحكم على، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، التي هي منتج محاسبي، بالطبع.

٢/٥- الطلب على المحاسبة والمراجعة:

هناك طلب خاص على المحاسبة كنظام للمعلومات وطلب على المراجعة كآلية لإضفاء خاصيتي الصدق وإمكانية الاعتماد على، أو الوثوق في، هذه المعلومات.

١/٢/٥- الطلب على المحاسبة:

الطلب على المحاسبة طلب على المنتج النهائي لها كنظام معلومات. وهو طلب أصحاب المصلحة في المشروع، بما فيهم الإدارة نفسها، على معلومات مالية ملائمة ودقيقة ووقتية وقابلة للتحقق منها، يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن هذا الطلب يركز على أن تكون هذه المعلومات صادقة وموثوق فيها. ولأن هاتين الخاصيتين لا تضمنهما المحاسبة. فقد وجد طلب على توفير مراجعة الحسابات لهما. وهو ما يعرف بالطلب الاقتصادي على المراجعة.

٢/٢/٥- الطلب الاقتصادي على المراجعة:

يمكن القول بوجود طلب على المراجعة لأسباب اقتصادية. وتتركز هذه الأسباب الاقتصادية في ترشيد متخذي القرارات لقراراتهم نتيجة اعتمادهم على معلومات تم مراجعتها.

وللتوضيح؛ انظر إلى قرار أحد البنوك بمنح ائتمان لأحد العملاء. لا شك أن البنك سوف يعتمد في قراراه على معلومات مثل علاقاته المالية السابقة مع هذا العميل، والحالة المالية الحالية للعميل كما تعكسها قوائمه المالية. وكلما كانت هذه القوائم المالية دقيقة ويمكن الاعتماد عليها كلما انخفض خطر المعلومات IR من وجهة نظر البنك كمتخذ للقرار.

ويعني انخفاض خطر المعلومات هنا سلامة تقدير مانح الائتمان لخطر أعمال العميل المقترض. ويعني خطر أعمال العميل احتمال عدم مقدرته على سداد القرض وأعبائه بسبب ظروف اقتصادية أو ظروف الصناعة التي يعمل بها. مثال هذه الظروف؛ عدم سلامة قرارات العميل، مواجهته لظروف منافسة غير متوقعة في سوق الصناعة التي ينتمي إليها، وتعثره ماليا.

والقاعدة أن المراجعة لا تؤثر في قرار مانح الائتمان بشأن معدل الفائدة الخالي من الخطر على القرض، أو قراره بشأن تقييم خطر أعمال العميل. ولكنها تؤثر، وبقوة، على خطر المعلومات، المرتبط بمدى صدق ودقة معلومات القوائم المالية مجال المراجعة.

فإذا أطمئن البنك مانح الائتمان إلى عدم وجود خطر معلومات، لأن القوائم المالية، للعميل المقترض، قد تم مراجعتها، فيمكن القول بأنه لا يواجه خطر مرتبط باتخاذ القرار. وتزداد قناعته بمنح الائتمان، بل وتخفيض معدل الفائدة في عقد منح القرض.

ومن ناحية أخرى إذا نظرنا للعميل المقترض فإننا سنكتشف أيضاً أن مراجعة قوائمه المالية قد ساهمت إيجابيا في إمكانية حصوله على القرض، بل وتخفيض تكلفة الاقتراض

ويمكن القول بأن خطر المعلومات له أسبابه وله آليات لتخفيضه. ويمكن أن نوجز أهم هذه الأسباب والآليات فيما يلي:

١/٢/٢/٥- أسباب خطر المعلومات:

غني عن القول بأنه كلما أصبحت بيئة الأعمال أكثر تعقيداً كلما زاد احتمال إمداد متخذي القرارات بمعلومات يصعب الاعتماد عليها،

لاحتمال عدم صدقها. ومن أسباب زيادة احتمال عدم صدق المعلومات، أي زيادة خطرها؛ التباعد بين منتج المعلومات ومستخدمها، تحيز وعدم موضوعية منتج المعلومات، وفرة المعلومات، وزيادة درجة تعقيد المبادلات والمعاملات.

أ - بعد متخذ القرار عن منتج المعلومات:

في ظل انفصال الملكية عن الإدارة أصبح من الطبيعي أن يصعب على كثير من ممثلي الطرف الثالث، متخذي القرارات، ملاحظة عملية إنتاج المعلومات ومن ثم استخدامها مباشرة في اتخاذ القرارات. وكلما زادت المسافة بينهم وبين منتج المعلومات، وزاد بالتالي الفاصل الزمني بين إنتاج المعلومات واستلامهم لها. كلما زاد احتمال تحريف هذه المعلومات، سواء بقصد أو بدون قصد. وحتى يمكنهم الاطمئنان إلى صدق هذه المعلومات، فيجب مراجعتها.

ب - عدم موضوعية منتج وموصل المعلومات:

إذا كان منتج وموصل المعلومات لأصحاب المصلحة في المشروع، متخذي القرارات، متحيزاً أو أهدافه غير متسقة مع أهداف مستلم المعلومات. أو إذا استهدف منتج وموصل المعلومات التأثير في سلوك متخذ القرار في اتجاه معين، فالنتيجة واحدة. وهي تحريف هذه المعلومات.

وسواء كان هذا التحريف عبارة عن؛ عدم صحة قيم ومبالغ معينة، إفصاح غير ملائم عن معلومات معينة، أو إفصاح منقوص عن المعلومات، فإنه سيحد من إمكانية اعتماد متخذ القرار، صاحب المصلحة في المشروع، على هذه المعلومات ومدى ثقته فيها. وبالتالي يجب مراجعة هذه المعلومات.

جـ - زيادة حجم البيانات والمعلومات:

كلما زاد حجم التنظيم زادت عملياته ومبادلاته، وزاد بالتالي حجم البيانات وتعددت السجلات والدفاتر والمستندات والتسويات والعمليات الحسابية.

وسوف يزداد تبعاً لذلك احتمال تحريف هذه البيانات والذي يمكن أن ينتقل، بعد تشغيل هذه البيانات، إلى المعلومات فيؤثر فيها بالسلب. ويؤدى ذلك نقص إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات والوثوق فيها. فتزداد تبعاً لذلك الحاجة لمراجعتها.

د - كثرة المعاملات المعقدة:

لا يمكن إنكار أن نهاية القرن العشرين، ومطلع القرن الحادي والعشرين، قد شهدا زيادة ملحوظة في المعاملات المعقدة داخل وبين المشروعات، وتبع ذلك وجود مشاكل المحاسبة عن هذه المعاملات.

ومن أمثلة هذه المشاكل؛ المحاسبة عن سيطرة الشركات القابضة على الشركات التابعة، المحاسبة عن عمليات الاندماج بين التنظيمات الوطنية والدولية، المحاسبة عن عمليات المراكز وفروعها، المحاسبة عن الأدوات المالية المشتقة، والمحاسبة عن العمليات التجارية الإلكترونية.

ومن الطبيعي أن زيادة عدد المعاملات المعقدة من ناحية، ومشاكل المحاسبة عن هذه المعاملات من ناحية أخرى، سيزيد احتمال تحريف المعلومات المحاسبية، وبالتالي يزيد الطلب على مراجعتها.

٥/٢/٢/٢- آليات مواجهة خطر المعلومات:

في الشركات الكبرى، حيث يتعدد أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة إذا كانت أسهم الشركة متداولة بالبورصة، يجب أن تكون هناك آلية أو أكثر لتخفيض خطر المعلومات. ومن الطبيعي أن أي آلية تحتاج لتكاليف لتنفيذها. ويمكن في هذا الصدد أن نفرق بين ثلاث آليات، وهي:

أ - آلية قيام مستخدم المعلومات بالتحقق منها:

وفقاً لهذه الآلية يفترض أن يقوم مستخدم المعلومات بالإطلاع على سجلات المشروع منتج المعلومات، ويتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات.

ورغم إمكانية استخدام هذه الآلية، كما هو الحال إذا قامت الشركة القابضة بالتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بالشركة التابعة التي تنوي السيطرة عليها، إلا أننا نعتقد أنها آلية نظرية،

ومشكوك في جدواها في تخفيض خطر المعلومات، واستخدامها مكلف جداً، وقاصر على حالات محدودة، لا يمكن التعميم عليها.

ب - آلية مشاركة مستخدم المعلومات مع الإدارة في خطر المعلومات:

القاعدة، كما سبق وأشرنا، أن الإدارة مسئولة عن إعداد قوائم مالية صادقة، تمد المستخدمين بمعلومات يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها، وإلا فمن حق هؤلاء المستخدمين الرجوع على الإدارة بمقابل ما تحملوه من خسائر نتيجة اعتمادهم على معلومات غير صادقة عند اتخاذ القرارات.

ووفقاً لهذه الآلية، على المستخدمين أن يقنعوا أنفسهم بأن من صالحهم مشاركة الإدارة في خطر المعلومات، في حالة عدم صدق هذه المعلومات. وفي هذا تشجيع للإدارة بعدم اخفاء المعلومات، عنهم. وبالنسبة لهم فإنهم سوف يخفضون تكاليف التحقق من صدق هذه المعلومات كما في الآلية الأولى.

ونحن نعتقد بعدم جدوى هذه المشاركة. وذلك لصعوبة تقنينها وربما استحالة تنفيذها عملياً. أضف إلى ذلك أن مردود هذه الآلية على خطر المعلومات لن يكون إيجابياً بالدرجة الكافية.

جـ - آلية مراجعة القوائم المالية:

تعد هذه الآلية من أهم وأكثر آليات تخفيض خطر المعلومات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ومعلوماتها. وتتميز هذه الآلية بالكفاءة المهنية والاستقلال والموضوعية. وبمراجعة القوائم المالية يمكن استخدام المعلومات، التي توصلها هذه القوائم لمستخدميها، في اتخاذ القرارات. وغني عن القول بأن هذه المعلومات يفترض فيها عندئذ الاكتمال والدقة والموضوعية والصدق بدرجة معقولة.

وغني عن القول أيضاً أن هذه المعلومات يمكن لأكثر من مستخدم استخدامها في اتخاذ القرارات. وبالتالي ستكون تكلفة تخفيض خطر المعلومات منخفضة بالمقارنة بالآليات الأخرى.

من أجل ذلك يمكن القول بأن الطلب الاقتصادي على مراجعة القوائم المالية طلب قائم ونامي باستمرار، خاصة في ظل تعدد ممثلي الطرف الثالث، مستخدمي القوائم المالية مجال هذه المراجعة وفي نفس الوقت في ظل حاجة الإدارة المستمرة، كوكيل عن الملاك، إلى ما يضفي الصدق على إفصاحها للأصيل. وهذا ما تحققه أيضاً مراجعة القوائم المالية.

أضف إلى ذلك، وكما سنوضح فيما بعد، أن مراقب الحسابات المنفذ لهذه الآلية شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسئول قانونياً ومهنياً أمام مستخدم القوائم المالية والإدارة والمنظمة المهنية والمجتمع. مما يعظم دوره في تخفيض خطر المعلومات.

٦ ـ الأهمية النسبية وخطر المراجعة: Materiality and Audit Risk

من أحدث وأهم مفهومين للمراجعة الحديثة للحسابات، مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم خطر المراجعة وكما سنوضح في الفصول القادمة من هذا الكتاب تبرز أهمية هذين المفهومين لمراقب الحسابات لعلاقتهما بتخطيط أعمال، وتقييم نتائج، المراجعة. أضف إلى ذلك أنهما من أكثر مجالات إصدار الأحكام المهنية أهمية في المراجعة.

١/٦- الأهمية النسبية:

هي مفهوم يعبر عن أن تحريفات معينة في حسابات، أو مجموعة حسابات، معينة يمكن أن تكون مهمة نسبياً لأنها تؤثر في إمكانية اعتماد مستخدم المعلومات المحاسبية على هذه المعلومات.

ومطلوب من مراقب الحسابات إعمال حكمه المهني على حد الأهمية النسبية المقبول، والذي يفرض على مراقب الحسابات مسئولية اكتشاف التحريفات التي تزيد عن هذا الحد. ومع ثبات كم ونوع الأدلة، تتناسب الأهمية النسبية عكسياً مع خطر المراجعة.

٢/٦- خطر المراجعة:

يعبر خطر المراجعة عن احتمال فشل مراقب الحسابات، بدون قصد، في تعديل رأيه في قوائم مالية بها تحريف جوهري. وهو أيضاً من

أكثر مجالات الأحكام المهنية أهمية في مراجعة الحسابات. ويرتبط بتخطيط أعمال المراجعة ارتباطاً وثيقاً.

وفي ظل ثبات أياً من حد الأهمية النسبية، أو كم ونوع الأدلة، أو مستوى خطر المراجعة، يتناسب الإثنان الآخران مع بعضهما تناسباً عكسياً، كما سنوضح في الفصول القادمة من هذا الكتاب.

هذا، وقد تعددت محددات خطر المراجعة الآن، فمنها ما يرتبط بأعمال وصناعة العميل، ومنها ما يرتبط بمكتب المحاسبة والمراجعة نفسه، ومنها ما يرتبط بالقوائم المالية ككل، ومنها ما يرتبط بحساب أو مبادلة أو مجموعة حسابات أو مبادلات معينة.

ومطلوب من مراقب الحسابات تقدير مستويات كل نوع من أنواع الخطر وصولاً لمستوى خطر المراجعة المقبول حسب حكمه المهني، والذي يضمن له حسن آداء أعمال المراجعة في ظل التزام تام بمعايير المراجعة ودون تحمل تكاليف الإخلال بمسئولياته المهنية.

٧ - معايير المراجعة الخارجية:

Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

من أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة، أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل مدرب مستقل ومحايد مسئول مهنياً، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير المراجعة المتعارف عليها. وفي هذه المرحلة المبدئية من الدراسة سنركز بإيجاز على ماهية وأنواع معايير المراجعة. على ان نعرض لها تفصيلاً في الفصول التالية من هذا الكتاب.

١/٧- ماهية معايير المراجعة:

تمثل معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، المعايير المتعارف عليها. وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسئوليته المهنية عند مراجعة القوائم المالية.

أو أن معايير المراجعة المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مراقب الحسابات، ووفائه بمسئولياته المهنية، في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير، بكفاءة. وتشمل هذه

المعايير مراعاة مراقب الحسابات للصفات المهنية المطلوبة. مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال ومتطلبات التقرير والادلة.

وكانت معايير المراجعة المتعارف عليها قد صدرت سنة ١٩٤٧ بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ، لتمثل الإطار العام والأساسي لمستويات المراجعة. وتشمل عشرة معايير، مقسمة إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

٢/٧- المعايير العامة: General Standards

وهي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي لمراقب الحسابات، وتشمل ثلاثة معايير:

أ) يجب أن يكون مراقب الحسابات مؤهلا ومدربا بصورة كافية وملائمة.

ب) يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقلا ومحايدا.

جـ) يجب أن يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ المراجعة وإعداد التقرير.

٣/٧- معايير العمل الميداني: Field Work Standards

وهي المعايير الخاصة بتجميع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى، اللازمة لتنفيذ المراجعة عمليا وتشمل ثلاثة معايير:

أ) يجب على مراقب الحسابات تخطيط وتقسيم العمل بطريقة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه إن وجدوا.

ب) يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على فهم كاف للرقابة الداخلية، لأغراض تخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية.

جـ) يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة كافية وملائمة، من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات، لتقديم أساس معقول لإبداء الرأي على القوائم المالية محل المراجعة.

٤/٧- معايير التقرير: Reporting Standards

وهي المعايير التي تلزم مراقب الحسابات بإعداد وعرض تقرير، برأيه الفني على القوائم المالية ككل. وتشمل أربعة معايير:

أ) أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لإطار إعدادها وعرضها. وهو في مصر معايير المحاسبة المصرية.

ب) أن يشير في تقريره إلى تلك الظروف التي لم يراعي فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية، مقارنة بالفترة السابقة.

جـ) يفترض كفاية الإفصاح المحاسبي، وملاءمته، ما لم يشر في التقرير إلى غير ذلك.

د) أن يبدي رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، أو يتضمن التقرير تأكيداً بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي. وفي جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، والمسئولية التي تحملها.

٨ -جودة المراجعة: Audit Quality

تعتبر جودة المراجعة هدفاً في حد ذاتها، لمكتب المحاسبة والمراجعة. ولأنها ترتبط بالمراجعة كمنتج، فيجب أن تشبع منافع أصحاب الطلب على هذا المنتج، خاصة ممثلي الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المشروع.

من أجل ذلك إهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير، تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة. وفي عرضنا لهذا الموضوع، فسوف نتناول مفهوم جودة المراجعة وعناصر مراقبة هذه الجودة، كل على حدة.

١/٨- مفهوم جودة المراجعة:

يقصد بجودة المراجعة مجموعة الخصائص الفنية النوعية في المراجعة، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع.

أما الرقابة على جودة المراجعة فيقصد بها مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته المهنية نحو عملائه. وتشمل هذه الطرق الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والمراجعة والإجراءات التي تم وضعها وتنفيذها لمراقبة الجودة، مثل قيام أحد الشركاء بالمكتب بفحص ملف كل تكليف من التكليفات التي قبلها المكتب.

وتختلف معايير الرقابة على جودة المراجعة عن معايير المراجعة المتعارف عليها. فالأخيرة يجب الالتزام بها في كل عملية مراجعة على حدة. بينما الأولى هي إجراءات تستخدمها إدارة المكتب لمساعدتها في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبصورة متسقة في كل تكليف. وبمعنى آخر توضع آليات مراقبة جودة للمكتب ككل. بينما معايير المراجعة المتعارف عليها تطبق على كل عملية مراجعة على حدة.

وتتطلب المعايير المهنية من منشآت المحاسبة والمراجعة أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لمراقبة جودة الخدمات المهنية - ومنها المراجعة طبعاً - إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام مراقبة الجودة يمكن أن يقدم فقط تأكيداً معقولاً، ولكنه لا يضمن، أن منشأة المحاسبة والمراجعة ملتزمة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في كل مراحل المراجعة الأربعة.

٢/٨- عناصر الرقابة على جودة المراجعة:-

Elements of Quality Control

جرت العادة ألا تحدد المنظمات المهنية إجراءات معينة لمراقبة الجودة في منشآت المحاسبة والمراجعة، لأن هذه الإجراءات تختلف من

منشأة محاسبة إلى أخرى. وتعتمد على أشياء كثيرة مثل؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، طبيعة الممارسة المهنية، عدد فروع منشأة المحاسبة والمراجعة، الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، واعتبارات التكلفة والعائد.

ومن ناحية أخرى وضعت المنظمات المهنية عناصر لمراقبة الجودة المهنية بمنشآت المحاسبة والمراجعة الأعضاء بها. وعلى المنشأة وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات وآليات الالتزام بهذه العناصر، أو المتطلبات. وتشمل هذه العناصر ما يلي:

٨/٢/١- الاستقلال والاحترام والموضوعية:

Independence, Integrity and Objectivity

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة أن يكون كل من يقوم بمراجعة الحسابات مستقلاً في الظاهر وفي الواقع، ويوفي بمسئولياته المهنية باحترام كافي، وموضوعي في القيام بمسئولياته المهنية.

ومن أهم الإجراءات التي تكفل لمنشأة المحاسبة والمراجعة الالتزام بهذا العنصر الرقابي؛ عمل استقصاء سنوي بخصوص الاستقلال والمصالح المادية المباشرة وغير المباشرة يجيب عليه كل شريك وعضو بالمكتب، والتأكد من أن كل أعضاء المكتب ليس لديهم مصالح مع العميل، مثل تملك الأسهم، العمل كمورد، العمل كعميل، أو عضوية مجلس الإدارة.

٨/٢/٢- إدارة الأفراد: Personnel Management

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة، أن تقوم إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بوضع السياسات، والقيام بالإجراءات، التي تقدم للمنشأة تأكيداً معقولاً بأن:

أ) كل الأفراد الجدد مؤهلين لأداء العمل المهني بكفاءة مهنية عالية.

ب) العمل يتم تخصيصه على الأفراد الذين لديهم كفاءة مهنية وعملية كافية.

جـ) كل الأفراد سوف يشاركون في برامج التعليم المهني المستمر، وأنشطة التنمية المهنية، والتي من شأنها أن تمكنهم من الوفاء بمسئولياتهم والتكليفات المحددة لهم

د) الأفراد الذين تم اختيارهم للترقية لديهم المؤهلات الكافية اللازمة للوفاء بمسئولياتهم المحددة لهم.

ومن أهم إجراءات منشآت المحاسبة والمراجعة الالتزام بهذا العنصر من عناصر مراقبة الجودة المهنية، أن يتم تقييم أداء كل عضو في كل مهمة يقوم بها باستخدام تقرير مناسب لتقييم المهام كل على حدة في المنشآت المهنية.

٣/٢/٨- قبول، والاستمرار مع، العملاء والتكليفات المهنية:

Acceptance and Continuation of Clients and Engagements

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة، أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار قبول، أو الاستمرار في، العلاقة مع العميل. ويجب أن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدنية خطر الارتباط مع عميل ذات إدارة غير محترمة. ويجب أن يقصر المكتب نشاطه فقط على المهام التي يمكنه أدائها بكفاءة مهنية عالية.

ومن الاجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب لوضع هذا العنصر موضع التنفيذ؛ تطبيق نموذج تقييم العميل، النظر في آراء مراقب الحسابات السابق في العميل الحالي، إجراء تقييم لإدارة العميل، وتتبع المعلومات الخاصة بالعميل من جهات إشرافية ورقابية أخرى.

٤/٢/٨- أداء التكليف: Engagement Performance

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتمشى مع المعايير المهنية والمتطلبات اللائحية ومعايير مراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب.

ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب للوفاء بمتطلبات هذا العنصر؛ وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الأمور الفنية، وأن يوافق مدير المكتب كذلك على كل التكليفات قبل البدء في استكمالها.

٨/٢/٥- المتابعة: Monitoring

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة المهنية وجود سياسات وإجراءات للتأكد من ان عناصر مراقبة الجودة الأربع السابقة تطبق بفعالية.

ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب، للوفاء بمتطلبات هذا العنصر، أن يكون هناك شريك بالمكتب مختص بمراقبة جودة أعمال المكتب. وأن يختبر هذا الشريك إجراءات مراقبة الجودة مرة على الأقل سنويا، للتأكد من استمرار التزام المكتب بها.

٨/٢/٦- الاتصال المتكامل: Integrated Communication

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة وجود قنوات وآليات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب، بطريقة تقدم تأكيد معقول بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها، من ناحية، وتجعل إدارة المكتب متابعة لرد فعل هذه السياسات والإجراءات، من ناحية أخرى.

ومن أهم إجراءات تنفيذ متطلبات هذا العنصر؛ وجود قوائم بسياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة تسلم، ويتم شرحها، لكل العاملين بالمكتب، وجود لجتماعات دورية تسمح بمناقشة مثل هذه السياسات والإجراءات مع العاملين بالمكتب، والسماح بقراءة وسماع تعليقات وآراء العاملين بالمكتب في هذه السياسات والإجراءات، كوسيلة من وسائل التغذية العكسية.

الفصل الثاني

المعايير العامة للمراجعة الحديثة للحسابات

General Standards of Modern External Auditing

خطة الفصل:

نتناول في هذا الفصل المعايير العامة للمراجعة الحديثة للحسابات. وهي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي لمراقب الحسابات. وتشتمل المعايير العامة على ثلاثة معايير. وهي؛ معيار التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات، معيار الاستقلال والحياد، ومعيار بذل العناية المهنية الكافية.

وسوف نعرض لكل معيار من هذه المعايير الثلاث موضحين؛ مفهوم المعيار، أهمية المعيار، متطلبات التزام مراقب الحسابات بالمعيار، وأخيراً أهم الاتجاهات الحديثة الخاصة بالمعيار.

١ - معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي:

Technical Training and Proficiency

يمثل معيار تأهيل وتدريب مراقب الحسابات أول وأهم معايير التكوين الشخصي لمراقب الحسابات. لأن هذا المعيار يتناول كيفية إنتاج محاسب، مرخص له بممارسة المهنة. كما يتناول كيفية صقل هذا التأهيل بالتدريب العملي. ويتناول أيضاً كيفية تنمية القدرات العلمية والعملية لمراقب الحسابات، أثناء الممارسة المهنية. وتلك محاور سنعرض لها في الفرعيات التالية؛ ببعض التفصيل:

١/١- ماهية التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراقب الحسابات:

يعني تأهيل وتدريب مراقب الحسابات أن يكون حاصلاً على المؤهل الدراسي المناسب، وأن يتدرب عملياً على أعمال المحاسبة والمراجعة بعد التخرج.

وكحد أدنى يجب أن يكون حاصلاً على بكالوريوس المحاسبة، أو ما يعادله. أو بكالوريوس الإدارة بالإضافة لدراسات عليا ذات طبيعة مالية، مثل دبلوم الضرائب. ويجب بعد ذلك أن يتدرب لدى أحد مكاتب المراجعة المرخص لها بممارسة المهنة.

١/ ٢- أهمية تأهيل وتدريب مراقب الحسابات:

يمثل هذا المعيار أهمية خاصة لمراقب الحسابات لأنه يمارس مهنة. فالمراجعة تستوفي مقومات المهنة. وتشمل هذه المقومات؛ أنها عمل يحتاج نوعاً معيناً من التعليم وهو التعليم المحاسبي، وهي عمل يحتاج لتدريب رسمي منظم قبل الدخول في الممارسة، وهي عمل له تنظيم مهني رسمي معترف به من الدولة، وأخيراً لأنها عمل يحظى بثقة المجتمع فيه، لأن له دوراً في رفاهيته.

كما أن هذا المعيار ينظم الحد الأدنى من متطلبات التأهيل والتدريب للشخص حتى يصبح مراقبا للحسابات. وعندئذ سيصبح المحاسب مؤهلاً ومدرباً مثله مثل غيره من المهنيين، كالمحامي والمهندس والطبيب.

٣/١- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار التأهيل والتدريب:

حتى يستوفي مراقب الحسابات مقومات الالتزام بهذا المعيار فعليه أن يحقق ثلاثة متطلبات. وهي التأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر. نعرض لكل منها بإيجاز، على النحو التالي:

١/٣/١- متطلبات التأهيل:

من المفترض أن برامج التعليم المحاسبي تنتج محاسباً، لديه القدر الكافي من المعرفة النظرية والعملية بما، يؤهله للدخول في نظام الترخيص بممارسة المهنة، حسب القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ في هذا الشأن.

ولكن التطورات الحديثة في مجال مراجعة الحسابات جعلت هذه البرامج قاصرة. وتحتاج أن تراعي معاهد التعليم المحاسبي عدة

اعتبارات لكي تطور نفسها، بما يساعدها على إنتاج محاسب مؤهل ومدرب بالقدر الكافي. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - أن تأخذ المعاهد العلمية بوجهات نظر قدامى الممارسين للمهنة والمنظمات المهنية عند تخطيط، ووضع محتويات برامج التعليم المحاسبي. وذلك حتى يمكن ربط المقررات الدراسية باحتياجات الممارسة المهنية من القدرات المحاسبية في خريجي أقسام المحاسبة.

ب - أن تراعي برامج التعليم المحاسبي الانفتاح على العلوم الأخرى، خاصة العلوم السلوكية والإدارية والإحصائية والاقتصادية.

جـ - أن تتيح برامج التعليم المحاسبي للطالب إمكانية التدريب الميداني على الممارسات المحاسبية قدر الإمكان. حتى تكون استفادة الطالب من التدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة بعد ذلك أكبر: إذ سيكون لديه ما يمكن البناء عليه، في مجال الممارسة العملية.

د - أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بدراسة وتدريب الطالب على مفاهيم وآليات تكنولوجيا ونظم المعلومات، وتطبيقاتها المحاسبية والمهنية، مثل النشر الفوري in Real Time للقوائم المالية، من خلال شبكة المعلومات الدولية (انترنت)، وكيف تطبق مراجعة الحسابات في هذه الحالة.

هـ - أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بالتخصصات المحاسبية وعلاقتها بالأنشطة الوظيفية للعملاء. مع التركيز على قواعد وأسس ومشاكل القياس والإفصاح المحاسبي النوعي. كما هو الحال في صناعات البرمجيات والتجارة الالكترونية، والأقمار الصناعية، والاتصالات.

١/٣/٢- متطلبات التدريب:

يعتبر التدريب قبل الدخول في الممارسة المهنية متطلبا اساسياً في مهنة المحاسبة والمراجعة، تماما مثل المهن الأخرى. ووفقاً للقانون ١٣٣

لسنة ١٩٥١ فإن المحاسب سوف يتدرب لمدة ثلاث سنوات بأحد المكاتب المرخص لها بممارسة المهنة.

كما أن عمل المحاسب في بعض الوظائف المناظرة بعد التخرج يمكن اعتباره بديلاً لهذا التدريب، كما هو الحال بالنسبة لأعضاء هيئات التدريس بأقسام المحاسبة.

ولكن ممارسة المراجعة الحديثة للحسابات تحتاج مراعاة عدة اعتبارات، بشأن التدريب، قبل دخول المحاسب في الممارسة المهنية، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - أن تهتم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالتدريب التخصصي للمحاسبين تحت التمرين. وذلك مسايرة منها للاتجاه الحديث نحو تقسيم المكتب إلى أقسام متخصصة في خدمات مهنية دون غيرها من ناحية، والتخصص حسب صناعة عميل المراجعة، من ناحية أخرى.

ب - أن يخضع تقرير المكتب عن المتدرب لديه إلى فحص وتدقيق من جانب المنظمة المهنية. أو لجانها المتخصصة، مثل لجنة الأداء المهني وجودة المراجعة.

جـ - أن يرخص للمكاتب الكبرى فقط بالتدريب. إذ أن حجم اعمالها وتشكيلة خدماتها المهنية تعطي فرصة أكبر للمتدرب لكي يتعرف على مشاكل الممارسة المهنية في مجالات كثيرة، وفي المجالات الحديثة، مثل المراجعة في ظل، وباستخدام أدوات، تكنولوجيا المعلومات.

١/٣/٢- التعليم والتدريب المهني المستمر:

Continous Professional Education and Training

يمثل التعليم والتدريب المهني المستمر أحد أهم المتطلبات الحديثة لوفاء مراقب الحسابات بمعيار التأهيل العلمي والتدريب العملي. فقد فرضت طبيعة المهنة من ناحية، وبيئة ممارستها من ناحية ثانية، وطبيعة سوقها من ناحية ثالثة، ضرورة حرص مراقب الحسابات دائماً على أداء خدمة مهنية ذات جودة متميزة وبتكلفة معقولة.

وكان من نتيجة ذلك اتجاه مراقب الحسابات إراديا نحو الالتحاق ببرامج التعليم والتدريب المهني المستمر. وكان من نتيجة ذلك أيضا اتجاه المنظمات المهنية نحو الاهتمام بهذه البرامج، والسعي لإلزام مراقب الحسابات بالالتحاق بها، فالتقت الأهداف معاً. ومع ذلك يجب أن يراعي في هذه البرامج ما يلي:

أ - أن يكون لأقسام المحاسبة دوراً هاماً، بل وملزماً، في رسم برامج التعليم المهني المستمر.

ب - أن تركز هذه البرامج على تنمية القدرات العلمية لمراقب الحسابات الممارس في عدة مجالات أهمها؛ الإصدارات المحاسبية والمهنية الوطنية الحديثة، الإصدارات المحاسبية المهنية الدولية الجديدة، مداخل المراجعة الحديثة للحسابات، مثل مدخل الأهمية النسبية وخطر المراجعة والتحقق من دورات العمليات، أثر تكنولوجيا المعلومات على مراحل عملية مراجعة الحسابات، متطلبات معايير المراجعة بشأن مراجعة حسابات الشركات العاملة في مجال تكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية، وعلاقة مراجعة الحسابات بالخدمات المهنية الجديدة، مثل التصديق والتأكيد المهني.

جـ - أن يكون هناك نظام وضوابط لإلزام مراقب الحسابات بالالتحاق بهذه البرامج كل فترة معينة. وأن يكون أداء مراقب الحسابات فيها شرط ضروري لتكليفه بمراجعة حسابات الشركات الكبرى، والمؤسسات التمويلية، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية.

د - أن يتم التدريب المستمر أيضاً كل فترة وفق برنامج ملزم تحت إشراف المنظمة المهنية. ويستعان في تصميمه وتنفيذه بروّاد الممارسة المهنية في مصر.

هـ - أن يكون نظام الترقية داخل المكاتب وفق عدة مقومات في مراقب الحسابات، منها بالضرورة أداؤه المهني في برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

٢ - معيار الاستقلال والحياد: Independence

يعتبر معيار استقلال وحياد مراقب الحسابات من أكثر معايير المراجعة المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل التطبيق عملياً، خاصة بعد اتساع نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات في بداية القرن الحادي والعشرين.

وسوف نعرض في الفرعيات التالية لمفهوم استقلال وحياد مراقب الحسابات، وأهمية هذا المعيار، ومتطلبات التزام مراقب الحسابات به، وأخيراً أهم الاتجاهات الحديثة في هذا الشأن، وذلك على النحو التالي:

٢/١- مفهوم استقلال وحياد مراقب الحسابات:

في حقيقة الأمر يوجد نوعان من استقلال مراقب الحسابات لكل منهما مفهومه، ويكونان معاً المفهوم العام لاستقلال وحياد مراقب الحسابات، وهما الاستقلال في الظاهر والاستقلال في الواقع.

٢/١/١- الاستقلال في الظاهر: Independence in Appearance

يعني الاستقلال في الظاهر ألا يكون لمراقب الحسابات أدنى مصلحة مادية مباشرة، أو غير مباشرة، مع عميله.

ومعنى ذلك، يجب ألا يكون مراقب الحسابات مساهماً في الشركة التي يراجع حساباتها، أو يكون أحد مورديها أو أحد عملائها. كما يجب ألا يكون أقاربه، خاصة أخوته وفروعه من العاملين بالشركة، أي لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة، أو غير مباشرة، مع عميله.

٢/١/٢- الاستقلال في الواقع: Independence In Fact

وهو الاستقلال الذهني. ويعني أن يكون مراقب الحسابات نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر. كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف وإعداد وعرض التقرير.

والقاعدة أن الاستقلال الذهني هو الاستقلال الحقيقي وهو الأهم. وانه امر تحكمه فيم مراقب الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية. ولذلك فعادة ما يصعب قياسه.

٣/١/٢- جوهر استقلال وحياد مراقب الحسابات:

يبني على ما سبق أن استقلال وحياد مراقب الحسابات هو محصلة الاستقلال الذهني والاستقلال في الظاهر. ومعنى ذلك أنه لكي يكون مراقب الحسابات مستقلاً ومحايداً، يجب أن يكون موضوعياً وأميناً ونزيهاً، وليس له أية مصالح مادية مباشرة، أو غير مباشرة، مع عميله

ويترتب على ذلك أن مراقب الحسابات المستقل المحايد سوف يمارس عمله بموضوعية وحياد في كافة مراحل المراجعة، بدءاً من قبول التكليف، ومروراً بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، وانتهاءاً بإعداد وعرض تقريره، عن مراجعة الحسابات.

٢/٢- اهمية استقلال وحياد مراقب الحسابات:

تتضح أهمية استقلال مراقب الحسابات من انه شخص يمارس عمله وينتمي لمهنة، يجب أن تكون بدورها مستقلة عن مستخدمي خدماتها، أو الطرف الثالث. وتستهدف المراجعة كمهنة دوما أن تصل لمستوى مهنة القضاء من زاوية الاستقلال. وإن كانت لن تصل إلى هذا المستوى، لأن مراقب الحسابات مازال يحصل على أتعابه من العميل. وهذا هو أساس مشكلة نقص الاستقلال.

٣/٢- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار الاستقلال والحياد:

حتى يلتزم مراقب الحسابات بمعيار الاستقلال والحياد فإنه يلزمه أن يبحث عن الحلول الممكنة للتغلب على المشاكل أو العوامل التي تؤثر سلبا على استقلاله وحياده. ويلزمه في سبيل ذلك ما يلي:

١/٣/٢- تعظيم وازع الضمير:

لأن الاستقلال في الظاهر يمكن مراقبته وقياسه، ومن ثم الضغط على مراقب الحسابات للحفاظ عليه، فإن المشكلة ستظل قائمة، فيما يتعلق بالاستقلال الذهني. ولأنه مسألة ضمير وقيم ذاتية، فيجب على مراقب الحسابات أن يدرك أن نزاهته في عمله وإعمال قيم، مثل العدل والموضوعية والاحترام، من شأنه أن يجعله محافظاً باستمرار على استقلاله، وجدارته بالانتماء لمهنة ذات دور هادف في المجتمع.

٢/٣/٢- تدنية الآثار السلبية للخدمات الاستشارية على الاستقلال والحياد:

سواء كان مراقب الحسابات سيؤدي خدمة إدارية، أو استشارة إدارية، ففي الحالتين سيكون عرضة للانتقاد. إذ كيف يؤدي هذه الخدمة للعميل الذي يراجع حسابات في نفس الوقت. ألا يؤثر ذلك سلباً على استقلاله؟

وفي حقيقة الأمر، لا يوجد دليل عملي ملموس وقوي على أنه سيفقد بالضرورة استقلاله في هذه الحالة. بل أن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن مدى التأثير السلبي على الاستقلال، في هذه الحالة، إن وجد، يتوقف على عدة عوامل. ومن هذه العوامل؛ حجم المكتب، الحالة المالية للعميل، مدى وجود لجان مراجعة لدى العميل، ومجال ونوع الخدمة، أو الاستشارة الإدارية.

ونحن نعتقد أن بإمكان مراقب الحسابات أن يؤدي خدمات واستشارات إدارية لنفس العميل الذي يراجع حساباته دون أن يتأثر استقلاله وحياده بالسلب. وخاصة إذا راعى ما يلي:

١/٢/٣/٢- دعم إدراك الطرف الثالث:

بعد أن بدأت المنظمات المهنية في بعض الدول تأخذ بمفهوم الإدراك Perception في هذا الشأن. فقد استقر الوضع على أن الطرف الثالث – في المراجعة – لا يضره أن يؤدي مراقب الحسابات خدمات واستشارات

ادارية لعميل المراجعة، طالما أنه لم يتخذ المواقف التي تدعو مستخدمي تقريره، عن مراجعة الحسابات، للاعتقاد بأنه فقد استقلاله وحياده.

وللتوضيح: افترض معنا أن مراقب حسابات شركة الدقهلية للملابس الجاهزة عن سنة ٢٠٠١ يقوم في نفس الوقت بدراسة كيفية تحويل النظام المحاسبي اليدوي إلى نظام معتمد على الحاسب. ولم يرجح بديلاً على أخر من بدائل تدبير الحاسبات اللازمة. واقتصر دوره على توصيف متطلبات التحول إلى النظام الجديد تاركاً للإدارة حرية التعاقد مع جهة التوريد التي تراها مناسبة.

في هذه الحالة لا يؤثر مراقب الحسابات سلباً في إدراك المساهمين - طرف ثالث في المراجعة - بأنه يحافظ على استقلاله. لأنه لم يتخذ، أو يوصي باتخاذ، قرار هو من مسئولية الإدارة.

٢/٢/٣/٢- البعد عن المصالح المادية:

كلما حرص مراقب الحسابات على ألا يكون له مصالح مادية مع عميله عند أداء الخدمة، أو الاستشارة، الإدارية، كلما زاد إدراك الطرف الثالث لكونه يحافظ على استقلاله وحياده. ففي المثال السابق يجب ألا يكون مراقب الحسابات، أو أحد أقاربه، من بين الموردين المتقدمين في مناقصة توريد أجهزة الحاسب للشركة.

٣/٢/٣/٢- لجان المراجعة: Audit Committees

معروف أن لجنة المراجعة هي لجنة استشارية منبثقة عن مجلس إدارة الشركة. وتتكون من عدد من الأعضاء من غير المديرين التنفيذيين. وهؤلاء الأعضاء غالباً ما يكونون من ذوي الخبرة، خاصة في الأمور المالية والإدارية.

ومن بين مهام لجنة المراجعة أن تعمل كهمزة وصل بين مجلس الإدارة ومراقب الحسابات، ومن مهامها في هذا الشأن؛ ترشيح مراقب الحسابات، مناقشة أتعابه وخطاب تكليفه، النظر في خطة المراجعة، دراسة وتقييم القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة، دراسة وتقييم

أعمال إدارة المراجعة الداخلية وأساليب الرقابة الداخلية، دراسة وتقييم التقارير غير السنوية، دراسة ملاحظات مراقب الحسابات، خاصة على السياسات المحاسبية المطبقة والرقابة الداخلية وموظفي الإدارة المالية، ودراسة المعايير المحاسبية الجديدة.

وفي حالة طلب الإدارة لخدمة أو استشارة إدارية من نفس مراقب الحسابات فسيكون للجنة المراجعة دوراً استشارياً مهماً في ضمان عدم تأثير هذا الطلب سلباً على استقلاله وحياده، ولذلك يزداد إدراك الطرف الثالث لكون مراقب الحسابات لم يفقد استقلاله.

٣/٣/٢- مقاومة ضغوط العميل:

لأن الاستقلال الذهني، رغم صعوبة قياسه، هو الأساس فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يقاوم ضغوط العميل عليه، والتي من شأنها أن تؤثر سلباً على استقلاله. فلا يجب أن يجعل الخدمات والاستشارات الإدارية سبباً في التضحية بمفاهيم الأمانة والموضوعية والنزاهة، لاعتبارات مادية.

وعموماً فقدرة مراقب الحسابات على مقاومة ضغوط العميل تزداد كلما زاد حجم المكتب وكان ذا سمعة مهنية طيبة، وكلما كان العميل يمر بظروف مالية جيدة. والعكس في حالة مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغرى والعملاء المتعثرين مالياً.

٣ -معيار بذل العناية المهنية الكافية: Due Audit Care

للعناية المهنية مدلولها الخاص بمهنة المراجعة، حيث ترتبط بمسئولية مراقب الحسابات سواء القانونية أو المهنية أو الاجتماعية.

ويترتب على ذلك أن التزام مراقب الحسابات بهذا المعيار أمر مزدوج الأهمية. إذ يترتب عليه التزام بأحد معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، والوفاء بمسئولياته، بما يجنبه الوقوع تحت طائلة القانون، من ناحية أخرى.

وسوف نعرض فيما يلي لماهية العناية المهنية الكافية في المراجعة، وأهمية وكيفية التزام مراقب الحسابات بهذا المعيار، وأخيراً أهم الاتجاهات الحديثة في هذا الشأن.

٣/١- مفهوم العناية المهنية الكافية:

تعني العناية المهنية الكافية أن يبذل مراقب الحسابات عناية الرجل العادي في قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء الاختبارات والقيام بالإجراءات اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم، وإبداء الرأي وإعداد وعرض تقريره عن مراجعة القوائم المالية.

والقاعدة أن وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته القانونية يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية الكافية. وأنه من الصعب وضع حدود معيارية للعناية المهنية الكافية، التي يجب أن يبذلها مراقب الحسابات. ولكن يمكن وضع حدود استرشادية لما يجب عليه عمله في ظل الظروف العادية، دون الإخلال بمسئوليته القانونية.

ويترتب على ذلك أن المسئولية المهنية لمراقب الحسابات جاءت علاوة على مسئوليته القانونية، بهدف الارتقاء بمستوى الأداء المهني. ومن أجل ذلك وجدت قواعد آداب وسلوك المهنة، التي يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات، دعما لمسئوليته المهنية، ومن ثم مستوى العناية المهنية.

٣/٢- أهمية بذل العناية المهنية الكافية:

ترجع أهمية وضرورة بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الكافية إلى العديد من الأسباب. أهمها ما يلي:

أ - أن مراقب الحسابات مهني مستقل ومحايد. ويفترض فيه أنه سيقوم بعمله في ظل حرص كاف على جودة الخدمة المؤداة. فكان من المنطقي وجود معيار يلزمه ببذل العناية الكافية، في كافة مراحل عملية مراجعة الحسابات.

ب - أن مراقب الحسابات له علاقات مع عميله والطرف الثالث والمنظمات المهنية وحتى المجتمع. وبعض هذه العلاقات تعاقدية وبعضها تنظيمية رسمية والبعض الآخر موجود ولكنه غير مؤيد بعقد ملزم له. ومن أجل عدم الإضرار بهذه الأطراف كان من المنطقي وجود معيار مهني يلزمه ببذل العناية الكافية في كل مراحل مراجعة الحسابات.

جـ - أنه مثلما يحصل على عائد مادي ونوعي من وراء أمتهانه المراجعة فإنه سوف يواجه عقوبات بعضها له آثار مالية سلبية عليه. وحتى يمكن الفصل في الدعاوى بهذا الشأن كان من الضروري وجود مقاييس لما هو مقصود بالعناية المهنية الكافية.

د - أنه عندما يواجه دعاوى من الآخرين بمعاقبته سواء مادياً بدفع تعويضات للغير، أو نفسياً بالسجن، فإن له حق الدفاع عن نفسه. وعندئذ عليه أن يقيم دليل نفي. ومن الطبيعي أنه سيحاول إثبات أنه قد بذل العناية المهنية الكافية في عمله.

هـ - أنه كمهني سيكون منتمياً بالضرورة إلى المنظمة المهنية المسئولة عن تنظيم والارتقاء بالمهنة ومستوى أداء منسوبيها. وكما أن على المنظمة المهنية أن تحمي حقوقه فإن لها الحق أيضاً في معاقبته مهنياً. وذلك بناءاً على مدى عدم بذله للعناية المهنية الكافية في عمله.

٣/٣- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الكافية:

لكي يلتزم مراقب الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الكافية يجب عليه الوفاء بمسئولياته القانونية والمهنية من ناحية، وأن يكون لديه آليات توفير أدلة نفي في حالة تعرضه لدعاوى الإخلال بالمسئولية القانونية، من ناحية أخرى.

وسوف نعرض في هذه الفرعية للمسئولية القانونية والمسئولية المهنية ببعض التفصيل، كما يلي:

٣/٣/١- المسئولية القانونية: Legal Liability

سبق وأشرنا إلى أن المسئولية القانونية تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب أن يبذلها مراقب الحسابات. ومن المعروف أنه إذا أمكن صياغة إطار استرشادي لهذه المسئولية في عقد بين مراقب الحسابات وعميله، فمن الصعب وضع مثل هذا الإطار في عقد بينه والطرف الثالث.

وعموماً فالمسئولية القانونية لمراقب الحسابات يحددها القانون العام. وتنقسم إلى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية:

٣/٣/١/١- المسئولية المدنية: Civil Liability

وتنشأ هذه المسئولية نتيجة للعلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات والعميل. ومؤداها أن مراقب الحسابات مطالب بدفع تعويض عن إهماله في اكتشاف الأخطاء والاختلاسات. ويتم مساءلة مراقب الحسابات مدنياً أمام عميله إذا لم يبذل عناية الرجل العادي في أدائه لعملية المراجعة. ومرد المساءلة هنا كون هذه المسئولية مسئولية تعاقدية. ولكن مع الطرف الثالث سينظر لهذه المسئولية كمسئولية تقصيرية.

٣/٣/١/٢- المسئولية الجنائية: Criminal Liability

وهي المسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات بحكم القانون؛ إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها كأن يتعمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتيجة المراجعة، أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره للجمعية العمومية بهدف الإضرار بمصالح أعضائها.

٣/٣/١/٣- مصادر المسئولية القانونية لمراقب الحسابات:

يمكن التفرقة بين أربعة مصادر تنشأ منها المسئولية القانونية لمراقب الحسابات. وتشمل هذه المصادر؛ المسئولية نحو العميل، المسئولية نحو الطرف الثالث، المسئولية نحو سوق الأوراق المالية، والمسئولية الجنائية.

٣/٢/١/٣/١- المسئولية نحو العميل:

عادة يواجه مراقب الحسابات الكثير من الدعاوى القضائية. ولكن معظمها يرفعه العميل عليه. وذلك لأسباب كثيرة. ومن هذه الأسباب؛ فشل مراقب الحسابات في إنجاز تكليف العميل له بأداء خدمة بخلاف مراجعة الحسابات، انسحاب مراقب الحسابات غير المبرر من استكمال أعمال المراجعة، فشل مراقب الحسابات في اكتشاف حالات تبديد وسرقة أصول المشروع، وفقدان مراقب الحسابات لاعتبارات الثقة المهنية فيه.

وتتراوح أسباب الاتهام الموجهة لمراقب الحسابات ما بين الإهمال العادي Ordinary Negligence ، والاهمال الجسيم Gross Negligence أو الغش Fraud. وغالبا ما يكون الدليل على إهمال مراقب الحسابات هو فشله في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

أ - الإهمال العادي:

ينظر لمراقب الحسابات على أنه أهمل إهمالاً عادياً إذا ثبت أنه لم يبذل العناية المهنية التي يفترض أن يبذلها زملاؤه من مراقبي الحسابات الأكفاء، أبناء المهنة الواحدة المماثلين له. أو بمعنى آخر، إذا لم يبذل مراقب الحسابات مستوى العناية المهنية المعقولة الذي يكون متوقعاً منه في ظل ظروف التكليف.

ب - الإهمال الجسيم:

ينظر لمراقب الحسابات بأنه قد أهمل إهمالاً جسيما إذا لم يبذل حتى الحد الأدنى من العناية المهنية. أو بمعنى آخر، إذا لم يبذل مستوى العناية المعادل لذلك المستوى الذي يمكن توقعه حتى من الشخص المهمل في عمله.

جـ - الغش:

ينظر لمراقب الحسابات على أنه غاش بدون تعمد إذا تمادى في الإهمال حتى ولو لم يكن لديه نية الخداع أو الأذى. وبمعنى آخر يمكن القول بأنه قد تهور في سلوكه المهني المهمل.

وفي ظل مراجعة الحسابات إذا كان مراقب الحسابات يعرف تماما أنه لم يقم بأداء أعمال المراجعة على الوجه المرضي، ومع ذلك يبدي رأيه على القوائم المالية، رغم أنه ليس متعمدا خداع مستخدمي القوائم المالية وتقريره. عندئذ نقول بأن مراقب الحسابات غاش، أو متهور، أو متطرف في إهماله، بدون قصد.

أما إذا تعمد التحريف في أعمال المراجعة، خاصة الكذب في تقريره، فأصبح تقريراً صورياً، غير مبني على نتائج مراجعة فعلية، عندئذ نقول بأنه تعمد خداع مستخدمي القوائم المالية وتقريره. ويتهم تبعا لذلك بارتكاب الغش المتعمد.

وبدون شك فإن مراقب الحسابات لن يقف مكتوف الأيدي مسلما بصحة الدعاوى القانونية من عميله متهما إياه بالإهمال أو الغش. وسيكون لدى مراقب الحسابات آليات، أو بدائل، لإقامة دليل نفي لهذه الاتهامات، حتى يدافع عن نفسه. وفي هذا الشأن يمكن أن يلجأ مراقب الحسابات إلى واحدة أو أكثر من آليات الدفاع التالية:

أ - آلية الدفاع بعدم التكليف:

وفقا لهذه الآلية الدفاعية يمكن لمراقب الحسابات أن يدعي عدم وجود عقد ضمني، أو واضح، ملزم له. وعلى سبيل المثال يدعي مراقب الحسابات أنه لم يكتشف التحريف، المتهم بالإهمال في اكتشافه، لأنه وفقا لخطاب التكليف كان مطلوباً منه أداء خدمة فحص للقوائم المالية وليس خدمة مراجعتها.

ومن المعروف أن التكليف بالفحص لا يلزم مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات في القوائم المالية. لأن الفاحص سيؤدي الإجراءات التحليلية والاستفسار فقط. وهي إجراءات أقل مما يؤديه في ظل المراجعة.

ويعتقد معظم رجال القانون بأن خطاب التكليف المكتوب [illegible] أحد الوسائل المهمة المتاحة أمام مراقب الحسابات لتدنية الآثار السلبية للدعاوى القضائية ضده. ونحن نؤيدهم في اعتقادهم هذا أيضاً.

ب - آلية الدفاع بالأداء المهني غير المُهمل:

وفقاً لهذه الآلية يدفع مراقب الحسابات بعدم صحة الادعاء بإهماله في عمله. ويدافع بأنه قام بالمراجعة ملتزماً بمعايير المراجعة المتعارف عليها. وطالما قام بأعمال المراجعة وفق هذه المعايير فليس من الأنصاف مساءلته عن التحريفات غير المكتشفة.

وقانوناً هناك مفهوم الرجل الحذر أو العاقل. ووفقاً لهذا المفهوم، لا يتوقع من مراقب الحسابات أن يكون معصوماً من الخطأ. أضف إلى ذلك أن بعض الإصدارات المهنية تعترف بأن المراجعة، حتى وإن تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإنها ستظل عرض لبعض أوجه القصور. وبمعنى آخر، يجب أن يدرك أصحاب الطلب عليها أنها لن تقدم تأكيداً تاماً بإمكانية اكتشاف مراقب الحسابات لكل التحريفات في القوائم المالية.

ويبني على ماسبق أن مطالبة البعض لمراقب الحسابات بأن يكون مسئولاً عن اكتشاف كل التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، معناه – طبعاً – أنه يقر بضمان دقة القوائم المالية. في حين أن المحاكم التي تنظر مثل هذه القضايا، المرفوعة ضده، لا تطلب منه هذا الضمان. وإنما تطلب منه أن يبذل جهد الرجل العاقل الحذر الذي لا يرغب بالمرة في ارتكاب أدنى مستوى ممكن من الإهمال في عمله.

جـ - آلية الدفاع باشتراك العميل في الإهمال:

وفقاً لهذه الآلية يدفع مراقب الحسابات بأن العميل نفسه قد شارك في حدوث الإهمال. فقد يحدث أن يتصرف العميل تصرفات أدت إلى وقوع الضرر، أو تداخلت مع أداء مراقب الحسابات لأعمال المراجعة فأعاقته عن اكتشاف سبب الخسارة مثلاً.

وللتوضيح: افترض أن العميل يتهم مراقب الحسابات بالإهمال في اكتشاف واقعة سرقة أحد موظفي قسم الخزينة للنقدية. واتضح أن مراقب الحسابات كان قد سبق له إخطار العميل كتابة ـ ضمن خطاب الإدارة ML- بوجود أوجه ضعف جوهرية في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية بالخزينة، ولكن العميل لم يعالج أوجه القصور هذه في الرقابة الداخلية. في هذه الحالة يدفع مراقب الحسابات بأن العميل قد ساهم في الضرر، وشارك في وقوع الإهمال.

ولتوضيح كيف يدفع مراقب الحسابات بتداخل تصرفات العميل مع قيام مراقب الحسابات بأعمال المراجعة؛

افترض: أن مراقب الحسابات يواجه اتهامات الإهمال في إدراج رصيد حساب أحد عملاء الشركة ضمن الديون المعدومة رغم أنه أشهر افلاسه أو غادر البلاد ولا أمل في رجوعه. واتضح أن مراقب الحسابات، عند فحصه لمدى إمكانية تحصيل أرصدة العملاء، قد تعرض للكذب، وقدمت له مستندات مزيفة من مدير إدارة منح الائتمان.

إذا افترضنا أن مراقب الحسابات قام بأعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. فبإمكانه، في هذه الحالة، الدفع بمشاركة للعميل له في الإهمال، والذي هو متهم بسبب ارتكابه.

د ـ آلية الدفاع بعدم وجود ارتباط شرطي بين السبب والنتيجة:

وفقاً لهذه الآلية، على مراقب الحسابات أن يدفع بعدم وجود علاقة بين السبب في الضرر الذي أصاب العميل والإهمال الذي يتهمه العميل به. لأنه من المفترض أن اتهام العميل لمراقب الحسابات بالإهمال يستند إلى وجود دليل إثبات على أن مراقب الحسابات قد خرج على مقتضيات معيار بذل العناية المهنية الكافية.

وللتوضيح: افترض معنا أن مراقب الحسابات كان قد اتفق مع العميل على الانتهاء من أعمال مراجعة حساباته عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ في موعد غايته ٢٠٠٢/٢/١٥. ولكنه لم ينتهي من

أعمال المراجعة سوى في ٢٠٠٢/٣/١٥. وكان العميل قد حصل على قرض من البنك الأهلي يجدد سنوياً في ٣/١ من كل عام. إلا أن البنك رفض تجديد القرض في ميعاده. فاتهم العميل مراقب الحسابات بأنه أهمل في أداء أعمال المراجعة وتأخر في إتمامها وتسبب في الحاق الضرر بالمشروع، بسبب رفض البنك تجديد القرض.

في هذه الحالة يمكن أن يدفع مراقب الحسابات بعدم صحة الاتهام موضحاً أنه لا توجد علاقة بين تأخير اتمام أعمال المراجعة ورفض البنك لتجديد القرض. وتقديم الدليل على أن سبب رفض البنك كان لأسباب أخرى، مثل ضعف الوضع المالي للعميل وتعثره مالياً ومحاولته تأخير سداد عبء الفوائد على القرض، عن سنة القرض المنتهية في ٢٠٠٢/٣/٣١.

٢/٣/١/٣/٣- المسئولية القانونية نحو الطرف الثالث:

يمكن أن يكون مراقب الحسابات مسئولاً قانوناً أمام الطرف الثالث المعلوم، فإذا كان هذا الطرف غير معلوم فلا يسأل مراقب الحسابات قانوناً أمامه.

ولا يمكن القول بأن الطرف الثالث المعلوم يقتصر على مساهمين والدائنين مثلاً فقط. إذ يمكن أن يتحول الطرف الثالث من طرف غير معلوم إلى طرف معلوم. كما هو الحال بالنسبة للبنك الذي أقرض العميل ومايزال القرض غير مسدد. في هذه الحالة سيكون مراقب الحسابات في وضع يسمح له بالتيقن من أن البنك طرف ثالث، ومستخدم مباشر للقوائم المالية.

وفي هذه الحالة إذا افترضنا أن البنك قد فشل في استرداد القرض وفوائده ربما فكر في مقاضاة مراقب الحسابات مطالباً بالتعويض، مدعياً أنه لم يبذل المستوى الواجب من العناية المهنية.

وفي حالة إذا ما واجه مراقب الحسابات دعاوى قضائية من ممثلي الطرف الثالث فعليه أن يبحث عن، ويستخدم، الآليات الدفاعية المناسبة.

ومن الطبيعي أن آلية الدفاع باشتراك الطرف الثالث في الإهمال ستكون غير مناسبة هنا بالمرة. لأنه من غير المعقول بأن الطرف الثالث في وضع يسمح له بالمشاركة في إعداد القوائم المالية المحرفة جوهرياً. وعليه، يمكن لمراقب الحسابات الدفع بإحدى، أو مزيج من، الآليات الثلاثة الأخرى، التي دافع بها في قضايا العميل ضده، كما يلي:

أ - آلية الدفاع بالأداء المهني غير المُهمل:

تعتبر هذه الآلية أفضل آلية للدفاع في القضايا المرفوعة على مراقب الحسابات من الطرف الثالث. لأن مراقب الحسابات إذا نجح في إثبات أنه قام بأداء أعمال المراجعة ملتزماً تماماً بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فسوف يكون عندئذ في غنى عن استخدام أي آلية دفاع أخرى عن نفسه.

أضف إلى ذلك أن إقامة الطرف الثالث لدليل إثبات وجود إهمال مهني من جانب مراقب الحسابات عملية غاية في الصعوبة أمام القاضي في حين أن إثبات عدم الإهمال من جانب مراقب الحسابات أسهل بالنسبة له.

ب - آلية الدفاع بعدم التكليف:

في ظل هذه الآلية سوف يتركز دفاع مراقب الحسابات على نقض، أو هدم، دليل الطرف الثالث بأن مراقب الحسابات لم ينفذ التكليف كما جاء بخطاب التكليف. ويتوقف مدى نجاح مراقب الحسابات هنا على بعض الأمور القانونية البحتة، والتي قد ينجح فيها محاميه.

جـ - آلية الدفاع بعدم وجود ارتباط شرطي بين السبب والنتيجة:

تمثل هذه الآلية صعوبة كبيرة بالنسبة لمراقب الحسابات في دفاعه عن نفسه في القضايا المرفوعة عليه من الطرف الثالث. لأن عليه أن يدفع بعدم اعتماد الطرف الثالث على القوائم المالية التي راجعها مراقب الحسابات، وبالتالي إن كان قد أصابه ضرر فهو راجع لسبب آخر بخلاف إهمال مراقب الحسابات، إن كان قد حدث

وللتوضيح: افترض أن البنك المقرض، فشل في استرداد مبلغ القرض وفوائده، وأدعى أن السبب إهمال مراقب حسابات العميل المقترض. في هذه الحالة يدفع مراقب الحسابات بعدم صحة الاتهام. وعليه أن يثبت للقاضي أن البنك كان قد أقرض العميل بناءاً على سمعته المالية أو لعلاقة مستمرة مع البنك، وليس على أساس وضعة المالي كما تعكسه قوائمه المالية. ومرة أخرى أنه أمر صعب جداً لمراقب الحسابات أن ينفذ هذه الآلية، ولكنها تظل بديل دفاع متاح أمامه.

٣/٣/١/٣/٣- المسئولية القانونية لمراقب الحسابات نحو سوق الأوراق المالية:

من المفترض أن يترتب على وجود سوق واسعة ونشطة للأوراق المالية مواجهة مراقب الحسابات لكثير من الدعاوى القضائية مطالبة إياه بتعويضات مقابل إخلاله بمسئوليته المدنية.

ومرد ذلك أن المتعاملين في الأوراق المالية، بيعاً وشراءاً، يمكن أن يصيبهم ضرر مادي ملموس بسبب زيادة سعر شراء الورقة المالية، أو انخفاض سعر بيعها، عن السعر الحقيقي في حالة عدم إهمال مراقب الحسابات، في أداء أعمال المراجعة للعميل، الذي تم شراء أو بيع الأوراق المالية الخاصة به.

وتقضي تعليمات أسواق المال العالمية بأن عبء إثبات عدم وقوع الضرر – وبالتالي عدم الإهمال المهني – من عدمه يقع على مراقب الحسابات. وأن الطرف الثالث هنا – بائع أو مشتري الورقة المالية كمتخذ قرار – سوف يسأل فقط عن إقامة دليل لإثبات أن القوائم المالية، التي راجعها مراقب الحسابات، قد أحتوت على تحريف، وسوء عرض، جوهري.

وقد ترتب على هذه المسئولية لمراقب الحسابات أن أصبح مسئولاً عن إثبات عدالة القوائم المالية حتى تاريخ تقريره عن مراجعتها. وبالتالي فقد أصبح مسئولاً عن مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والسابقة بالتأكيد، على تاريخ نشر القوائم المالية وتقريره.

ونحن نعتقد أن من حق هيئة سوق المال في مصر مساءلة مراقب الحسابات مدنياً، وفي بعض حالات تعمد الإهمال جنائياً، عن إهماله في أداء أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، وفحص القوائم المالية ربع السنوية للشركات المقيدة بالبورصة، والشركات المتقدمة للقيد بالبورصة، وسواء كانت أوراقها المالية تتداول بالمقصورة، أو خارج المقصورة OTC.

ومن رأينا أيضاً أن الهيئة مسئولة عن إثبات علم ونية مراقب الحسابات خداع مستخدمي القوائم المالية وتقريره. ومن رأينا أيضاً أن تأخذ المحاكم المصرية بقاعدة أن إثبات الهيئة لإهمال مراقب الحسابات يعتبر دليلاً كاف على مساءلته مدنياً، وأن إهماله المهني ليس دليلاً قاطعاً على تعمده الغش.

ونحن نرى أيضاً، قياساً على ماهو معمول به في بعض الدول الأجنبية مثل الولايات المتحدة، أن يكون لمجلس إدارة هيئة سوق المال الحق فيما يلي في حالة ثبوت إهمال مراقب الحسابات مهنياً:

أ - فرض عقوبة مبدئية مادية لحين الفصل في الدعوى القضائية. على أن تقوم الهيئة بتسوية الأمر مع مشتري أو بائع الورقة المالية تسوية مبدئية لحين البت النهائي في مبلغ التعويض من مراقب الحسابات.

ب - تعليق حق مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة لفترة زمنية معينة، طالما ثبت لها عدم كفاءته المهنية، عملاً وخلقاً، في مراجعة حسابات هذه الشركات.

جـ - مخاطبة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لتشكيل فريق مهني من ذوي الخبرة لفحص أعمال مراقب الحسابات المتهم بالإهمال المهني.

د - مخاطبة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لوضع برنامج تعليم مهني مستمر يلزم مراقب الحسابات باجتيازه وتحت إشرافها.

هـ - نشر العقوبات التي وقعتها على مراقب الحسابات في سجل خاص بذلك وفي نشرة دورية للمتعاملين في البورصة.

وتجدر الإشارة إلى أننا لا نتحامل كثيرا على مراقبي الحسابات. خاصة إذا أخذنا في الحسبان الآثار السلبية على سوق الأوراق المالية، ومن ثم على الاقتصاد الوطني ككل، بسبب اهمال قلة من مراقبي الحسابات - إن حدث - في بذل العناية المهنية الكافية.

كما نؤيد، من جهة أخرى، حق مراقب الحسابات في استخدام إحدى آليات الدفاع عن نفسه باعتبار المتعاملين في سوق الأوراق المالية وهيئة سوق المال من ممثلي الطرف الثالث.

ونذكر، مرة أخرى، أنه بإمكانه استخدام آلية الدفاع بالأداء المهني غير المهمل، أو آلية الدفاع بعدم التكليف، أو آلية الدفاع بعدم وجود ارتباط شرطي بين السبب والنتيجة، أو مزيج من هذه الآليات الدفاعية، المشروعة والمتاحة له.

٢/٣/١/٣/٤- المسئولية الجنائية:

في ظل وجود سوق للأوراق المالية سوف يساءل مراقب الحسابات جنائيا، إذا تعمد اعتماد قوائم مالية مزيفة أو صورية لعميله، إذا اعتمد مبالغات العميل في قوائمه المالية، أو إذا تغاضى عن إخفاء العميل لحقائق في قوائمه المالية. وذلك كله بقصد إلحاق الضرر بالمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ونظرا لشدة العقوبة الجنائية، والتي تشمل بالضرورة السجن، فقد جعلت مراقب الحسابات يبذل اقصى مستوى ممكن من العناية المهنية في أدائه لأعمال المراجعة. ولأنه ليس أمامه فرصة للدفاع عن نفسه، في هذا الموقف، فليس أمامه سوى مراعاة عدة اعتبارات لتفادي مواجهة هذا الموقف. ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - التدقيق الكبير جدا في اختيار العميل. ويجب أن يسبق قبول التكليف جمع، وتقييم، معلومات وافية عن هذا العميل.

ب - التأكد التام من أن جميع العاملين بمكتبه، خاصة أعضاء فريق المراجعة، مستقلون في الظاهر وفي الواقع.

جـ - بذل جهد مهني فائق للتأكد من صحة اختيار العميل للمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة، والتأكد من سلامة ودقة تطبيقها عملياً.

د - توجيه مزيد من التركيز والاهتمام للتحقق من معاملات العميل مع الأطراف ذوي العلاقة.

هـ - الاهتمام الكافي بتوثيق كافة أعمال المراجعة المهنية.

٢/٣/٢- المسئولية المهنية: Professional Liability

ترتبط مسئولية مراقب الحسابات المهنية بكونه مهنياً بالدرجة الأولى. ويقصد بها مسئوليته وأمانته نحو الجمهور والعميل وزملاء المهنة. وهي بذلك تعد مسئولية أكبر، تذهب إلى ما هو أكثر من المسئولية القانونية، وحتى مسئولية مراقب الحسابات كشخص نحو نفسه.

ويمكن تبرير المسئولية المهنية لمراقب الحسابات من زاوية أنه ينتمي إلى مهنة يجب أن يكون لمنسوبيها سلوك مهني يستحث، ويحافظ على ويدعم، ثقة الجمهور والمجتمع عامة في جودة الخدمة المهنية، بغض النظر عمن يقدم هذه الخدمة، من ممارسي المهنة.

ولذلك يمكن القول بأن مراقب الحسابات يتحمل المسئولية المهنية طواعية لدعم ثقة عملائه ومستخدمي القوائم المالية، وتقريره، في خدمة مراجعة هذه القوائم المالية.

ومن المعروف أن الجمهور لا يستطيع ـ غالباً ـ أن يقيم الأداء المهني لعضو المهنة المؤدي للخدمة المهنية. فالمريض، على سبيل المثال، لا يستطيع أن يقيم أداء الطبيب كمهني، والموكل لا يستطيع أن يقيم أداء المحامي كمهني.

ولذلك لا نستطيع أن نفترض في مستخدمي القوائم المالية قدرتهم على تقييم الأداء المهني لمراقب الحسابات.

ونظرا لحرص القائمين على أمور كل مهنة بالسعي لدعم ثقة الجمهور في خدمات هذه المهنة، فكان من المنطقي، والمطلوب، أن تفعل المنظمات المهنية نفس الشئ. وهذا ما يكون في صورة معايير لأداء وقواعد لآداب وسلوك، مهنة المراجعة، يلتزم بها مراقب الحسابات الممارس للمهنة. ويمكن استعراض أهم قواعد السلوك المهني على النحو التالي:

أ - الاستقلال:

يجب أن يكون مراقب الحسابات المنتمي للمهنة الممارس لها مستقلاً في أدائه لخدمة المراجعة حسبما تقضي بذلك المعايير المهنية، خاصة معيار الاستقلال والحياد والموضوعية.

ب - الاحترام والموضوعية: Integrity and Objectivity

يجب أن يكون مراقب الحسابات، عند أدائه لأي خدمة مهنية، محافظاً على احترام نفسه وموضوعياً. ويجب أن يكون بعيداً عن تعارض المصالح. ويجب ألا يسئ تمثيل الحقائق وهو يعلمها، أو يفوض الغير في إصدار حكمه المهني.

جـ - المعايير المهنية العامة:

في كل الخدمات المهنية التي يؤديها مراقب الحسابات يجب أن يلتزم بمجموعة من المعايير المهنية العامة، وما يرتبط بها من تفسيرات، وأهمها ما يلي:

- **أن يقوم فقط بأداء الخدمات المهنية التي يتوقع أن يؤديها بالكفاءة المهنية الكافية.**
- أن يبذل العناية المهنية الكافية في أدائه لهذه الخدمات.
- أن يخطط كل ما يكلف به ويشرف على أدائه بطريقة ملائمة.
- أن يحصل على البيانات الكافية الملائمة التي تقدم له أساساً معقولاً يبني عليه استنتاجاته وتوصياته.

د - الالتزام بالمعايير: Compliance with standards

يجب أن يلتزم مراقب الحسابات الذي يؤدي خدمات مهنية مثل؛ المراجعة، الفحص، إكمال القوائم المالية، الاستشارات الإدارية، الضرائب - أو أي خدمة مهنية أخرى - بالمعايير المهنية الملزمة.

هـ - المبادئ المحاسبية:

يجب أن يلتزم مراقب الحسابات بمعايير إعداد تقريره عن مدى التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير المحاسبة المصرية.

و - المعلومات الخاصة بالعميل:

يجب ألا يفصح مراقب الحسابات عن أي معلومات خاصة بالعميل، والتي تعتبر من الأسرار الخاصة به، بدون تصريح مسبق من العميل.

ز - الأتعاب الشرطية: Contingent Fees

يجب ألا يؤدي مراقب الحسابات أي خدمة مهنية مقابل أتعاب مشروطة بعائد الخدمة للعميل، أو بأداء مراقب الحسابات خدمة مهنية أخرى لنفس العميل.

ح - التصرفات الضارة بسمعة المهنة: Acts discreditable

يجب على مراقب الحسابات ألا يقوم بتصرف، أو فعل ما، يضر بسمعة المهنة التي ينتمي إليها.

ط - الإعلان وجذب العملاء: Advertising and Solicitation

يجب ألا يحصل مراقب الحسابات على عملائه عن طريق الإعلان أو أي وسيلة من وسائل استمالتهم وجذبهم إليه.

ك - العمولات والأتعاب: Commissions

يحظر على مراقب الحسابات أن يتسلم، أو يدفع، أي عمولات لأي عميل عن أي خدمة مهنية أخرى يؤديها للعميل.

ل ـ شكل التنظيم والاسم المهني:

يجب أن يمارس مراقب الحسابات المهنة متخذاً وصفاً قانونياً مسموحاً به مثل المنشأة الفردية أو شركة تضامن أو أي شكل مصرح به. وفي جميع الأحوال يجب ألا يستخدم لمكتبه أسماً مضللاً للعملاء.

الفصل الثالث

معايير العمل الميداني للمراجعه الحديثة للحسابات

Fieldwork Standards of Modern External Auditing

نتناول بالدراسة في هذا الفصل معايير العمل الميداني للمراجعة الخارجية الحديثة للحسابات. وهي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال المراجعة، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

وقياسا على منهج دراستنا للمعايير العامة، فسوف نتناول معايير العمل الميداني الثلاث موضحين مفهومها وأهميتها ومتطلبات وسبل التزام مراقب الحسابات بها، وأهم الاتجاهات الحديثة بشأن كل منها.

١ - معيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين:

Planning and Supervision

يمثل هذا المعيار أولى خطوات تنفيذ مراقب الحسابات لعملية مراجعة الحسابات ميدانياً. ويقدر نجاح مراقب الحسابات في الالتزام بهذا المعيار بقدر ما يضمن، بدرجة كبيرة، صحة وسلامة وملاءمة خطوات وإجراءات العمل الميداني لعملية مراجعة حسابات منشأة العميل.

وحتى نعرض لهذا المعيار عرضاً شاملاً ومناسباً ومتطوراً فسوف نتناول، في الفرعيات التالية؛ مفهوم وأهمية تخطيط أعمال مراجعة الحسابات وتقسيم العمل على مساعدي مراقب الحسابات، متطلبات التزام مراقب الحسابات بهذا المعيار، وأهم الاتجاهات الحديثة في مجال تخطيط أعمال المراجعة وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين. وذلك على النحو التالي:

١/١ [illegible]
المساعدين:

يقصد بمعيار العمل الميداني الأول هذا أن مراقب الحسابات ملزم بوضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة وبما يساعد على أداء عملية المراجعة ككل بفعالية، وأنه ملزم بتقسيم أعمال المراجعة على مساعديه بطريقة تكفل تحقيق المستوى المرضي من جودة المراجعة من ناحية، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقات ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين من ناحية أخرى. وأنه ملزم كذلك بوضع وتنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعية الملائمة لمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم وإثابتهم أو عقابهم

١/ ٢ـ أهمية تخطيط وتقسيم أعمال المراجعة والإشراف السليم على المساعدين:

تكتسب عملية وضع الخطة الملائمة لأعمال مراجعة الحسابات، وتقسيم، أو تخصيص، هذه الأعمال على المساعدين وحسن الإشراف عليهم أهمية خاصة، سواء لمراقب الحسابات نفسه، أو لعملية المراجعة ككل، للأسباب الآتية.

١/٢/١ـ بالنسبة لمراقب الحسابات نفسه:

يمثل نجاح مراقب الحسابات في تخطيط وتقسيم أعمال المراجعة وحسن الإشراف على المساعدين أهمية خاصة بالنسبة له للأسباب الآتية:

أ - أن ذلك يستقيم مع ضرورة وأهمية التزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب - أنه يشير في فقرة النطاق في تقريره، كما سنرى فيما بعد، إلى أنه أدى المراجعة ملتزما بمعايير المراجعة، سواء كانت المصرية أو الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب منه أن يخطط أعمال المراجعة

جـ - أن نجاحه في تخطيط أعمال المراجعة يعني نجاحه في وضع استراتيجية عامة للمراجعة، ومدخل تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة.

د - أن نجاحه في تخطيط أعمال المراجعة يضمن له السير في الاتجاه الصحيح نحو الوفاء بمسئولياته المهنية، خاصة التأكد من أن القوائم المالية للعميل خالية من التحريفات الجوهرية.

هـ - أن نجاحه في تقسيم أعمال المراجعة على مساعديه يعني ضمناً؛ درايته الكافية بالمتاح لديه من الكفاءات المهنية، تحديد مدى حاجته لخبرات مهنية وفنية من خارج المكتب، ترشيد تكاليف إنجاز أعمال المراجعة، والسير في الاتجاه السليم نحو الحفاظ على، والارتقاء بجودة عملية المراجعة ككل.

و - أن حسن إشرافه على مساعديه ومتابعة وقياس وتقييم آدائهم يساهم، بلا شك، في دعم الكفاءة المهنية لعضو المكتب والمكتب ككل، علاوة على استثارة دوافع المساعدين في إتجاه مرغوب نحو الارتقاء بجودة أعمال المكتب وتحقيق أهدافه النوعية والاقتصادية معاً.

١/٢/٢- بالنسبة لعملية المراجعة ككل:

إذا نظرنا لعملية المراجعة الخارجية ككل فسوف نجد أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة، وتخصيص هذه الأعمال على المساعدين تخصيصاً ملائماً وحسن الإشراف عليهم، سوف ينعكس إيجابياً على كفاءة وجودة مراحل وخطوات عملية المراجعة للأسباب الآتية:

أ - أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يضمن توجيه الاهتمام الكافي لمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها إيجاباً على جودة المراجعة ككل.

ب - أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يضمن توافر الاتساق بين خطة وبرنامج المراجعة من ناحية، وطبيعة نشاط العميل وحجم أعماله والمتاح والممكن من الموارد البشرية والمهارات والكفاءات المهنية بمكتب المراجعة، من ناحية أخرى.

جـ - أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يساعد كثيراً على كفاءة تخصيص هذه الأعمال على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم هم والخبراء الذين قد يكون تقرر الاستعانة بهم لإنجاز التكليف.

د - أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يساعد على اقتناع لجنة المراجعة لدى العميل بأن مراقب الحسابات يأخذ بأسباب الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

هـ - أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يضمن كفاءة قيام مراقب الحسابات بإجراءات الإلمام بأعمال العميل كمقدمة ضرورية لتخطيط ووضع برنامج المراجعة من ناحية. ويساعد على كفاءة مراقب الحسابات في تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الاختبارات الأساسية للمراجعة وإعداد تقريره عن نتائج المراجعة، من ناحية أخرى.

٣/١- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين:

حتى يلتزم مراقب الحسابات بهذا المعيار التزاماً مهنياً كافياً يجب عليه إدراك، والوفاء بمتطلبات، كل من؛ تخطيط أعمال المراجعة، تخصيص أعمال المراجعة على مساعديه، وحسن الإشراف عليهم. ويمكن إيجاز هذه المتطلبات المهنية على النحو التالي:

١/٣/١- متطلبات تخطيط أعمال المراجعة:

يتطلب التخطيط السليم لأعمال المراجعة مراعاة عدة اعتبارات أهمها ما يلي:

١/١/٣/١- إدراك المعنى المهني للتخطيط:

يجب أن يدرك مراقب الحسابات أن تخطيط أعمال المراجعة يعني إعداد استراتيجية عامة ومدخل تفصيلي لكل من طبيعة ومدى والتوقيت المتوقع للمراجعة. وأنه يخطط لأداء المراجعة بطريقة كفئة وفي توقيت مناسب.

٢/١/٣/١- مواءمة خطة المراجعة مع طبيعة أعمال العميل:

يجب أن يختلف تخطيط المراجعة باختلاف؛ حجم أعمال العميل، مدى تعقيد عملية المراجعة، خبرة مراقب الحسابات مع العميل، ومدى معرفته بطبيعة أعمال هذا العميل.

من أجل ذلك كان حصول مراقب الحسابات على فهم كاف لأعمال العميل من أهم متطلبات، وحصو [illegible] حيث يساعده هذا الفهم في تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للعميل.

٣/١/٣/١- إعداد خطة عامة للمراجعة:

يجب على مراقب الحسابات إعداد، وتوثيق، خطة عامة للمراجعة تقدم وصفاً شاملاً ومحدداً لنطاق وسير أعمال المراجعة المتوقعين. وعليه أن يدرك ضرورة أن تكون هذه الخطة موفرة لتفصيلات تساعد على إعداد برنامج المراجعة، مع مراعاة أن محتويات هذه الخطة سوف تختلف باختلاف حجم أعمال العميل، ومدى تعقد عملية المراجعة، والمتاح والمستخدم من تكنولوجيا المراجعة بواسطته، ومساعديه.

٤/١/٣/١- الوفاء بالمتطلبات الفنية لإعداد خطة المراجعة:

يجب أن يستوفي مراقب الحسابات المتطلبات الفنية لإعداد خطة المراجعة. وتشمل هذه المتطلبات الفنية قيامه بما يلي:

١/٤/١/٣/١- معرفة أعمال العميل:

حتى يحصل مراقب الحسابات على معرفة وافية بأعمال عميله يجب أن يحصل على فهم كافي لما يلي:

أ - العوامل الاقتصادية العامة وظروف الصناعة المؤثرة جوهرياً في أعمال العميل.

ب - الخصائص المميزة لمنشأة العميل مثل: طبيعة النشاط، الأداء المالي، متطلبات إعداد التقارير المالية لها، وأية تغييرات في هذه الخصائص منذ انتهاء مراجعة حسابات السنة المالية السابقة وحتى تاريخ تخطيط أعمال المراجعة الحالية.

جـ - المستوى العام للكفاءة العلمية والعملية لإدارة منشأة العميل.

١/٣/١/٤/٢- فهم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية:

يتطلب إلمام وفهم مراقب الحسابات لنظامي المحاسبة والرقابة الداخلية لدى العميل الوقوف على ما يلي:

أ - السياسات المحاسبية التي تطبقها إدارة المشروع، وأية تغيرات جوهرية في هذه السياسات.

ب - الآثار المالية والرقابية والمهنية للإصدارات المحاسبية والمهنية الجديدة ذات الصلة

جـ - معرفة مراقب الحسابات المتراكمة بنظم المحاسبة والرقابة الداخلية لدى منشأة العميل، والتركيز النسبي الذي يتوقع توجيهه نحو اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية.

١/٣/١/٤/٣- خطر المراجعة والأهمية النسبية:

يتطلب ربط خطة المراجعة بكل من خطر المراجعة والأهمية النسبية أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي:

أ - المستوى المتوقع للخطر المتلازم وخطر الرقابة وتحديد مجالات المراجعة المهمة نسبياً

ب - تحديد مستويات الأهمية النسبية لأغراض تحقيق أهداف المراجعة.

جـ - احتمال وقوع تحريفات جوهرية في القوائم المالية، مع الأخذ في الحسبان خبرته السابقة بشأن نتائج المراجعة في الفترات المالية السابقة وأوجه ومجالات الغش الذي تم اكتشافه.

د - تحديد المجالات المحاسبية الأكثر تعقيداً، خاصة تلك العمليات والحسابات التي تستند بقوة على التقديرات المحاسبية.

١/٣/١/٤/٤- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة:

يجب أن يراعي مراقب الحسابات عدة أمور بشأن العلاقة بين خطة المراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، خاصة ما يلي:

أ - التغيير المتوقع في التركيز على مجالات مراجعة معينة.

ب - أثر تكنولوجيا المعلومات على المراجعة، خاصة إذا كان العميل ينتمي لصناعات تعتمد على تكنولوجيا المعلومات، كما هو الحال في صناعة الحاسبات، والاتصالات، والتجارة الالكترونية.

جـ - أعمال إدارة المراجعة الداخلية لدى العميل وأثارها المتوقعة على إجراءات المراجعة الخارجية.

١/٣/١/٤/٥- التنسيق والتوجيه والإشراف والفحص:

يجب أن يراعي مراقب الحسابات عدة اعتبارات، خاصة بأهمية التنسيق والتوجيه والإشراف والفحص عند إعداد خطة المراجعة ومن هذه الاعتبارات:

أ - مدى قيام مراجعين زملاء بمراجعة فـ ع أو أقـ م تابعة للمشروع.

ب - مدى الاستعانة بخبراء متخصصين في صناعة العميل عند أداء أعمال المراجعة

جـ - عدد مواقع العمل عند أداء أعمال المراجعة.

د - متطلبات تدبير المساعدين المؤهلين المدربين المتخصصين في مراجعة المنشآت المنتمية لصناعة العميل.

١/٣/١/٤/٦- الأمور الأخرى:

هناك عدة أمور أخرى يجب أن يراعيها مراقب الحسابات، من الناحية الفنية، عند إعداد خطة المراجعة. ومن أهم هذه الأمور ما يلي:

أ - احتمال أن يقوم بأعمال المراجعة الملائمة لتقييم فرض استمرار المشروع.

ب - الظروف والحالات التي تتطلب اهتماما خاصا منه، مثل وجود الأطراف ذات العلاقة.

جـ - شروط التكليف التي وافق عليها، وكذا المتطلبات القانونية والرسمية الملزمة له.

ر ... طبيعة وتوقيت التقارير، أو أي ... اتصال بالعميل، يتوقع الالتزام بها حسب شروط التكليف بالعمل.

٥/١/٣/١- الوصول إلى برنامج موثق لأعمال المراجعة:

يجب أن يعد مراقب الحسابات ويوثق برنامج لأعمال المراجعة، يحدد فيه طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المخططة للمراجعة واللازمة لتنفيذ الخطة العامة للمراجعة. ويجب أن يوفر هذا البرنامج مجموعة من التعليمات لمساعدي مراقب الحسابات الذين تم تخصيص أعمال المراجعة عليهم. كما يجب أن يعمل هذا البرنامج كوسيلة لمراقبة وتسجيل ومتابعة التنفيذ السليم لأعمال المراجعة. ويفضل ان يشمل هذا البرنامج أهداف مراجعة كل مجال من مجالات المراجعة، وموازنة الوقت التي توضح ساعات العمل المخططة لكل مجال أو إجراء من مجالات وإجراءات المراجعة.

ويجب أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي، أيضاً، عند إعداد برنامج المراجعة:

أ - المستوى المقدر للخطر المتلازم.

ب - المستوى المقدر لخطر الرقابة.

جـ - مستوى التأكيد المهني المطلوب من وراء القيام بالإجراءات الأساسية.

د - توقيت اختبارات الرقابة والإجراءات الأساسية للمراجعة.

هـ - تنسيق أية مساعدات يمكن أن تقدمها إدارة العميل لتنفيذ أعمال المراجعة.

و - الموارد البشرية المهنية المتاحة بالمكتب.

ز - الخبراء من خارج المكتب الذين سيتم الاستعانة بهم لأداء أعمال المراجعة.

ح - أثر اعتبارات وضع الخطة العامة للمراجعة على البرنامج نفسه.

١/٣/١/٦- أثر تكنولوجيا المعلومات لدى العميل على خطة وبرنامج المراجعة:

يجب على مراقب الحسابات أن يراعي أثر تطبيقات العميل لتكنولوجيا المعلومات على كل من الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة. وفي هذا الشأن عليه أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

أ - مدى استخدام العميل لتكنولوجيا المعلومات في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية الهامة.

ب - درجة العقيد في الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات ومدى استعانة العميل بشركات تشغيل أدوات تكنولوجيا المعلومات.

جـ - الهيكل التنظيمي لقسم، أو إدارة، تكنولوجيا المعلومات بالمشروع.

د - قواعد البيانات، خاصة البيانات المحاسبية بالمشروع.

هـ - أساليب المراجعة المتقدمة الملائمة لمستوى تكنولوجيا المعلومات لدى العميل.

و - مدى حاجة المكتب لمراجعين، أو متخصصين، مؤهلين ومدربين على أعمال المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات.

١/٣/١/٧- استخدام مدخل المشاركة والمناقشة في تخطيط المراجعة:

يجب على مراقب الحسابات أن يعتمد على مدخل مشاركة أعضاء مكتبه في وضع خطة وبرنامج المراجعة. كما يجب عليه أن يناقش إدارة، ولجنة المراجعة لدى، وموظفي، العميل عند وضع خطة وبرنامج المراجعة. وعليه أن يقوم ببعض الإجراءات في هذا الشأن، من أهمها ما يلي:

أ - فحص أوراق العمل والملف الدائم وتقارير مراجعة القوائم المالية للعميل عن الفترة المحاسبية السابقة، ومناقشتها مع مساعديه.

ب - مناقشة أعضاء المكتب، الذين يؤدون خدمات غير تصديقية لنفس العميل، لتحديد أثر ما لديهم من معلومات عن العميل على تخطيط المراجعة.

جـ - مناقشة ممثلي مجلس إدارة منشأة العميل ولجنة المراجعة بشأن نطاق ونوع وتوقيت إجراءات المراجعة.

د - التنسيق مع موظفي العميل بشأن مساعداتهم له في إعداد البيانات والجداول اللازمة لأداء، واستكمال، أعمال المراجعة.

هـ - تحديد متطلبات التنسيق بين أعضاء فريق المراجعة.

١/٣/٢- متطلبات تقسيم أعمال المراجعة:

يتطلب الالتزام بهذا المعيار أن يقوم مراقب الحسابات بتخطيط ووضع برنامج أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها. ثم يقوم بتقسيم هذه الأعمال على مساعديه. وعند تخصيص المساعدين على أعمال المراجعة عليه أن يراعي ما يلي:

أ - حصر المتاح فعلاً بالمكتب من الموارد البشرية المؤهلة المدربة.

ب - تحديد احتياجات تنفيذ خطة وبرنامج أعمال المراجعة من الموارد البشرية المؤهلة المدربة.

جـ - تحديد مدى الحاجة للاستعانة بخبراء ومتخصصين من خارج المكتب.

د - تخصيص المساعدين والخبراء على أعمال المراجعة المخططة.

هـ - مراعاة التوافق بين قدرات المساعدين الفنية والمهنية وأعمال المراجعة الموكلة لكل منهم.

و - مراعاة أهمية الاستفادة من خبرة التخصص في أداء أعمال المراجعة لعميل معين في صناعة معينة، والتي يتمتع بها قدامى المراجعين بالمكتب.

ز - وضع آليات فعالة للتنسيق بين المساعدين، في إطار فريق العمل المكلف بأداء أعمال المراجعة، لكل عميل من عملاء المكتب.

القاعدة أن يتم أداء أعمال المراجعة بواسطة فريق عمل، خاصة في حالة مراجعة حسابات الشركات المساهمة الكبيرة والمتخصصة، مثل البنوك وشركات التأمين وشركات الغزل والنسيج والاسمدة والأسمنت والحديد والصلب، وغيرها، في مصر.

وفي هذه الحالة يجب على مراقب الحسابات الوفاء بمتطلبات الإشراف السليم على مساعديه. ويجئ التزامه بهذه المتطلبات في سياق التزامه بهذا المعيار في المقام الأول، دونما أدنى إخلال، بل إنه تدعيم، لوفاء المكتب بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني، التي سبق وأشرنا لها. ويمكن إيجاز أهم متطلبات الإشراف السليم على المساعدين على النحو التالي:

١/٣/٣/١- وضع نظام لإمداد المساعدين بالتعليمات الكافية:

أخذا في الاعتبار أنه المسئول النهائي عن إتمام عملية مراجعة الحسابات، حتى في ظل اعتماده على مساعديه، يجب على مراقب الحسابات وضع وتنفيذ آلية عملية لإمداد مساعديه بالتعليمات المهنية.

وسواء كانت هذه الوسيلة كتابية أو شفهية، وسواء كانت من خلال اجتماع، اسبوعي مثلا، معهم أو من خلال المناقشات والمتابعة المستمرة، فيجب عليه أن يخبرهم بعدة أمور، من أهمها ما يلي:

أ - مسئوليات كل منهم.

ب - الهدف من الإجراءات المكلفين بأدائها.

جـ - الأمور التي قد تؤثر على نطاق الإجراءات المكلفين بأدائها. ومن أمثلة هذه الأمور؛ طبيعة نشاط العميل، مشاكل المحاسبة والمراجعة المحتملة، وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات لدى العميل.

د - الحاجة للتركيز على التساؤلات المحاسبية والمهنية الفنية التي تظهر أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

١/٣/٣/٢- تحديد المدى الملائم للإشراف:

يجب أن يهتم مراقب الحسابات بتحديد مدى الإشراف على مساعديه وما إذا كان يجب أن يكون مرناً مع بعضهم. وعموماً فإن مدى الإشراف يعتمد على عدة عوامل من أهمها:

أ - درجة تعقيد المهام الموكلة لكل مساعد. وبقدر زيادة درجة التعقيد هذه بقدر الحاجة لزيادة مدى الإشراف والمتابعة. وعلى سبيل المثال، يجب زيادة الإشراف على المساعد المكلف بمباشرة جرد المخزون أو التحقق منه، في الشركات الصناعية التجارية، خاصة إذا كان نظام المخازن يعتمد بدرجة كبيرة، على الحاسب.

ب - الكفاءة المهنية العلمية والعملية للمساعدين. وغني عن القول بأن مدى الإشراف على المساعد من المحاسبين تحت التمرين سيكون أكبر بكثير منه على المراجع الأول.

١/٣/٣/٣- وضع وتطبيق نظام لفحص أعمال المساعدين:

يجب أن يكون هناك نظاماً واضحاً ومعلناً بمكتب المراجعة لفحص أعمال المساعدين، سواء ميدانياً أو بالمكتب نفسه. وغني عن القول بأنه يجب أن يعهد بعملية الفحص هذه لقدامى المراجعين بالمكتب، مثل الشركاء أو مديري المراجعة أو مراقبي الحسابات. وعموماً يستهدف هذا الفحص ما يلي:

أ - تحديد مدى ملاءمة وسلامة أداء المساعد للمهام التي أوكلت إليه.

ب - تقييم ما إذا كانت نتائج أداء المساعد للمهام الموكلة له متسقة مع الاستنتاجات التي سيخلص إليها مراقب الحسابات، ويعكسها تقريره لأصحاب المصلحة في المشروع.

جـ - الحصول على معلومات تغذية عكسية عن أداء المساعدين لمهامهم التي تم تكليفهم بها، تساعد في إعادة النظر، إذا لزم الأمر، في تخصيص أعمال المراجعة في السنة التالية.

د - ربط نتائج الفحص بنظام تقييم الأداء المهني للمساعدين، وتطبيق سياسات الثواب والعقاب.

٤/٣/٣/١- وضع وتطبيق نظام فعال لحل الخلافات مع المساعدين:

من الطبيعي أن تثار بعض الاختلافات في وجهات النظر بين مراقب الحسابات وبعض مساعديه في حالات معينة. ومن الطبيعي أيضا أن توجد مثل هذه الاختلافات أيضاً بين المساعدين وبعضهم البعض. وغالبا ستكون هذه الاختلافات في وجهات النظر بسبب تباين الآراء بشأن قضايا محاسبية ومهنية فنية تظهر أثناء أداء أعمال المراجعة.

وفي هذا الصدد، يجب أن يراعي مراقب الحسابات عدة اعتبارات، من أهمها:

أ - إمكانية استشارة بعض ذوي الخبرة المهنية الكبيرة بالمكتب، مثل الشريك أو مدير المراجعة، في محاولة للتوصل إلى حلول عملية سليمة لمثل هذه التباينات في الآراء.

ب - توثيق أوجه الاختلاف في وجهات النظر مع المساعدين، لكي يضمن التزام كل مساعد من المساعدين بما تم الاتفاق عليه كحل لهذا الاختلاف.

جـ - توثيق أساس الاتفاق، أو الحل النهائي، لهذه الاختلافات.

د - إعداد سجل بأهم أوجه التباين الفني في الآراء بشأن القضايا المحاسبية والمهنية الفنية الهامة، حتى تتوافر قاعدة بيانات سليمة يمكن الاستفادة منها في حل الاختلافات المستقبلية المماثلة في وجهات النظر.

هـ - إمداد المساعدين بمزيد من التعليمات الفنية الملائمة وإلحاقهم ببرامج التنمية المهنية المناسبة في ضوء مستواهم المهني الفني والمحاسبي، كما اتضح من المناقشات معهم عند حل الاختلاف في وجهات النظر.

١/١/١/٦ - وضع وتطبيق نظام موضوعي لتقييم أداء المساعدين وإثابتهم أو عقابهم:

حتى يكتمل نظام الإشراف على المساعدين في مكاتب المراجعة يجب أن يكون هناك نظاماً ملائماً لتقييم آدائهم ومتابعته والرقابة عليه وإثابتهم أو عقابهم. وفي هذا الصدد يجب أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي:

أ - أن يتصف هذا النظام بالموضوعية قدر الإمكان، ولا يكون شخصيا فيؤثر سلبا على أداء المساعدين.

ب - أن تتاح للمساعدين فرصة المشاركة في وضع مقاييس الأداء وتحديد الأهداف حتى يلتزموا بها ويبذلون الجهد الكافي لتحقيقها. ومن الأمثلة الملائمة هنا إشراك المساعدين في تحديد مستوى موازنة الوقت.

جـ - توفير آليات اتصال وتغذية عكسية مناسبة تسمح بتوصيل الأهداف ومقاييس الأداء والتكليفات للمساعدين من ناحية، وتساعد مراقب الحسابات على قياس وتقييم أداء مساعديه وتنقيح معايير الأداء من ناحية أخرى.

ومن آليات الاتصال والتغذية العكسية الملائمة في مثل هذه الحالات؛ قوائم التكليفات، الاجتماعات، المناقشات، برنامج المراجعة، موازنة الوقت، وتقارير الأداء والثواب والعقاب.

د - أن يراعي هذا النظام البعد السلوكي. وذلك من خلال استثارة دوافع المساعدين للإنجاز المهني الكفء، ورضائهم عن النظام.

وكلما كان النظام؛ موضوعيا، شارك المساعدون في وضعه، يتضمن سياسة عادلة للثواب والعقاب المادي والمعنوي، يوفر آليات للتغذية العكسية، ويتمتع بالمستوى المناسب من الشفافية، كلما زاد مستوى دافعية المساعدين للإنجاز، ومدى رضائهم عن نظامي الإشراف وتقييم الأداء، وانخفض معدل دورانهم، وزاد مدى التزامهم بأهداف المكتب وانتمائهم إليه.

هـ - أن يتصف نظام قياس وتقييم أداء المساعدين بالشمول. ومعنى ذلك أن يشمل التقييم: مظاهر القوة والضعف في أداء وسلوك وأحكام وتصرفات المساعدين، قدرتهم على التصرف السليم في مواجهة المشاكل، أداء كل منهم في إنجاز المهام الموكلة له معرفتهم العلمية والعملية، مهاراتهم في الاتصال، واحترام كل منهم لذاته وثقته في نفسه.

٢ - معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية:

يعتبر هذا المعيار من أكثر معايير العمل الميداني أهمية لمراقب الحسابات من ناحية. ومن أكثر معايير المراجعة التي تعرضت لتطوير مستمر من ناحية أخرى.

وفي سياق عرضنا لهذا المعيار فسوف نوضح ماهية هيكل الرقابة الداخلية، وأهمية هذا المعيار لمراقب الحسابات وأهم متطلبات التزامه به، ثم نعرض بعد ذلك لأهم الاتجاهات الحديثة بشأن هذا المعيار، وذلك من خلال الفرعيات التالية:

١/٢- مفهوم هيكل الرقابة الداخلية: ICS Concept

دوليا ينظر للرقابة الداخلية بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها إدارة المشروع لكي تساعدها في تحقيق أهدافه، خاصة فيما يتعلق بضمان سير الأعمال بطريقة كفئة ومنظمة، وبما يضمن بالتالي، الالتزام بالسياسات الإدارية، حماية الأصول، منع واكتشاف الأخطاء والغش، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإنتاج معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ووقتيته.

ووفقا لهذا المفهوم تذهب الرقابة الداخلية لما هو أبعد بكثير من الأمور المرتبطة مباشرة بالنظام المحاسبي. وتشمل الرقابة الداخلية، بالإضافة لذلك، كلاً من بيئة الرقابة، وإجراءات الرقابة.

١/١/٢- بيئة الرقابة: Control Environment

يقصد ببيئة الرقابة الاتجاه العام ووعي وتصرفات الموظفين وإدارة المشروع ككل فيما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية وأهميتها للمشروع. ومن المؤكد أن بيئة الرقابة تؤثر في مدى فعالية الإجراءات الرقابية.

وغني عن القول أن توافر بيئة رقابة قوية، مع وجود رقابة صارمة باستخدام الموازنات التخطيطية والمراجعة الداخلية الفعالة، يمكن أن يدعم إجراءات الرقابة الداخلية. كما هو الحال بشأن الرقابة على حركة المواد الخام والأجور في الشركات الصناعية الكبرى. إلا أننا يجب أن ندرك جيداً أن وجود بيئة صحية للرقابة لا يضمن لنا فعالية نظم الرقابة الداخلية في جميع الأحوال.

هذا، ومن أهم متغيرات بيئة الرقابة الداخلية ما يلي:

أ - وظائف مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، خاصة لجنة المراجعة.

ب - فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة.

جـ - الهيكل التنظيمي للمشروع، وفروعه، إن وجدت، وأساليب تحديد السلطة والمسئولية.

د - نظم الرقابة الإدارية، بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية وسياسات وإجراءات تعيين وتشغيل الأفراد، والفصل بين الواجبات.

هـ - مدى احترام وسمعة الإدارة ومدى تأهيل وكفاءة الإدارة.

و - القيم الأخلاقية لكل من مجلس الإدارة والإدارة والموظفين.

ز - سياسات وممارسات الموارد البشرية بالمشروع.

٢/١/٢- إجراءات الرقابة: Control Procedures

يقصد بإجراءات الرقابة مجموعة السياسات والإجراءات التي تضعها وتنفذها الإدارة. والتي من شأنها، في ظل بيئة رقابية معينة، أن تعمل على تحقيق أهداف المشروع المحددة. ورغم كثرة إجراءات الرقابة الداخلية، ومرونتها إلى حد ما بين المشروعات، إلا أن أهمها ما يلي:

أ - التقرير عن فحص واعتماد العمليات المعلقة والتي تتطلب تسويات معينة. ومن أمثلة ذلك عمليات العقود مع الموردين، والبيع بالتقسيط للعملاء.

ب - اختبار الدقة الحسابية للسجلات، مثل التحقق من صحة العمليات الحسابية ومجاميع العمليات.

جـ - مراقبة عمليات الحاسب الآلي وتطبيقاته. ومن أمثلة ذلك مراقبة اقتناء وتشغيل وصيانة وحفظ البرامج الجاهزة، وتشغيل قواعد البيانات.

د - فحص ومتابعة حسابات المراقبة وموازين المراجعة. كما هو الحال بالنسبة لحساب مراقبة المخازن، وإجمالي العملاء، وإجمالي الموردين، وموازين المراجعة للأقسام والفروع.

هـ - اعتماد وحفظ ومراقبة المستندات.

و - المقارنات بين البيانات الداخلية مع مصادرها الخارجية. كما هو الحال بشأن مذكرة تسوية البنك.

ز - مطابقة حسابات معينة مع السجلات المحاسبية. ومن أمثلة ذلك حساب النقدية بالبنك والضمانات المقدمة للبنوك مقابل التسهيلات الائتمانية، والمخزون المحتفظ به لدى البنك كضمان للقرض.

ح - تنظيم ومتابعة مدى سلامة حيازة الأصول والسجلات المحاسبية.

ط - عقد المقارنات وعمل التحليلات اللازمة بين النتائج المالية الفعلية والمخططة في الموازنات. ومن أمثلة ذلك مقارنة القوائم المالية الفعلية مع القوائم المالية التقديرية وتحديد وتحليل الانحرافات إن وجدت.

٣/١/٢- النظام المحاسبي: Accounting System

يقصد بالنظام المحاسبي العناصر البشرية والمادية التي تنتج المعلومات المحاسبية من البيانات الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع.

وبهذا المعنى يشير النظام المحاسبي إلى سلسلة من المهام والسجلات التي يعتمد عليها المشروع في تشغيل معاملاته، كأدوات لإيجاد سجلات مالية. ويقوم النظام بتحديد وتجميع وتحليل وحساب وتسجيل وتلخيص، ثم التقرير عن، معاملات ونتائج أحداث المشروع الإقتصادية.

ويجب أن يصل مراقب الحسابات إلى معرفة كافية بنظام المعلومات المحاسبي، وذلك حتى يتفهم ما يلي:

أ - مجموعة العمليات التي تعتبر مهمة نسبياً بالنسبة للقوائم المالية.

ب - كيف تنشأ وتوثق العمليات المالية.

جـ - السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة لها، والحسابات المهمة لأغراض تشغيل العمليات وإعداد التقارير عنها.

٢/٢- أهمية تقييم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية:

من المعروف مهنيا أن تصميم وتنفيذ هيكل ملائم للرقابة الداخلية لدى العميل من صميم مسئولياته. أما بالنسبة لمراقب الحسابات فالقاعدة أنه يؤدي المراجعة كمراجعة اختبارية، أي مراجعة عينات.

ويؤدي مراقب الحسابات لاختبارات الرقابة لكي يحدد مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، بناءاً على ما يصل إليه بشأن مظاهر القوة والضعف في هذا الهيكل، تصميما وتنفيذاً.

ويقوم مراقب الحسابات بترجمة حكمه بشأن مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية إلى مستوى مقدر من خطر الرقابة. ثم يضم حكمه هذا بشأن مستوى خطر الرقابة المقدر إلى مستوى الخطر المتلازم، فيستطيع تقدير المستوى المقبول المقدر من خطر الاكتشاف، والذي يتم تصميم الإختبارات الأساسية للوصول به عند أدنى مستوى له، في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة.

معنى ذلك أن تقييم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية أمر مهم له للأسباب الآتية:

أ - أنه ملزم بهذا التقييم في كل عملية مراجعة التزاما منه بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب - أنه يجب أن يقوم بالمراجعة على أساس اختباري.

جـ - أن هذا التقييم يساعده في تقدير مستوى خطر الرقابة.

د - أن تقديره لخطر الرقابة - جنباً إلى جنب مع تقديره للخطر المتلازم - أمر ضروري لتقدير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف، في ظل مستوى مقبول من خطر المراجعة.

هـ - أنه يحدد مدى وتوقيت وطبيعة اختبارات المراجعة للوصول بخطر الاكتشاف عند أدنى مستوى له.

٣/٢- متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار تقييم هيكل الرقابة الداخلية:

يتطلب التزام مراقب الحسابات بهذا المعيار عدة أمور. من أهم هذه الأمور؛ إعمال حكمه المهني السليم، مراعاة التوافق بين سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ومزاعم الإدارة، فهم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، أداء اختبارات الرقابة، والاعتماد على الآلية المناسبة للوقوف على مدى قوة أو ضعف هيكل الرقابة الداخلية. وفي الصفحات التالية عرض مبسط لكل من هذه المتطلبات.

١/٣/٢- حكم مراقب الحسابات مهنياً على هيكل الرقابة الداخلية:

من المعروف أن مراجعة الحسابات عملية متصلة لاتخاذ القرارات وصياغة الأحكام المهنية. ومن هذه الأحكام حكم مراقب الحسابات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل، وما ينبثق عنه من حكم على مستوى خطر الرقابة.

ويمكن القول بأن مراقب الحسابات مطالب مهنياً بتحديد مدى مقدرة هيكل الرقابة الداخلية على مساعدة إدارة المشروع في إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية. ويعني ذلك أن تساعد إجراءات الرقابة الداخلية على اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية في هذه القوائم المالية.

٢/٣/٢- مراعاة التوافق بين إجراءات الرقابة ومزاعم الإدارة:

سبق وأوضحنا أن مزاعم - أو تأكيدات - الإدارة بالقوائم المالية خمسة. وهي الوجود والاكتمال وسلامة التقويم والإفصاح وما إذا كانت هناك حقوق أو تعهدات خاصة بالحساب.

ومراقب الحسابات مطالب، عند مراجعته للقوائم المالية، أن يهتم فقط بمجموعة السياسات والإجراءات المحاسبية والرقابية الداخلية الملائمة لمزاعم الإدارة، كما تظهرها القوائم المالية.

وفي اعتقادنا أن فهم مراقب الحسابات لأبعاد نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية ذات الصلة بمزاعم الإدارة من ناحية، وتقديره لكل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة للحسابات مجال هذه المزاعم، من ناحية أخرى، من شأنه أن يساعده على ما يلي:

أ - تحديد أنواع ومجالات التحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية للمشروع.

ب - الأخذ في الاعتبار العوامل التي يمكن أن تؤثر في احتمالات حدوث التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

جـ - تصميم الاختبارات والإجراءات الملائمة للمراجعة.

٣/٣/٢- فهم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية:

يجب أن يصل مراقب الحسابات إلى فهم كامل لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية لأغراض قيامه بتخطيط أعمال المراجعة. ويجب أن يشمل هذا الفهم الوقوف على مدى ملاءمة تصميم هذه النظم وتشغيلها.

ولتحقيق هذا الفهم يمكنه أداء إجراءات التتبع لعمليات معينة خلال النظام المحاسبي. وعلى سبيل المثال يمكنه تتبع إجراءات المحاسبة عن عمليات البيع على الحساب ومنح الائتمان للعملاء. فإذا اتضح أن إجراءات توثيق واعتماد وتشغيل هذه العمليات محاسبيا مطابقا لما ورد بتصميم نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية. عندئذ يمكن اعتبار إجراءات التتبع هذه جزء من اختبارات الرقابة.

ويختلف مدى وتوقيت وطبيعة إجراءات فهم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية حسب ما يلي:

أ - حجم، ودرجة تعقيد، عمليات المشروع.

ب - اعتبارات الأهمية النسبية.

جـ - نوع الرقابة الداخلية المطبقة فعلا.

د - طبيعة توثيق العميل للرقابات الداخلية.

هـ - تقدير مراقب الحسابات للخطر المتلازم.

ومن المؤكد أن فهم مراقب الحسابات لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية يعتمد بدرجة كبيرة على الخبرة السابقة له مع العميل. إلا أن الخبرة وحدها لا تكفي، إذ يجب تدعيمها بالإجراءات التالية:

أ - الاستفسار من موظفي العميل المعنيين عبر المستويات التنظيمية المختلفة، بشأن ممارسات محاسبية ورقابية معينة.

ب - طلب وفحص التوثيق المؤيد لهذه الممارسات. مثل دليل الإجراءات، وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق.

جـ - فحص بعض المستندات والسجلات المحاسبية والرقابية.

د - إعداد تقرير وصفي عن الرقابة الداخلية.

هـ - إعداد وتطبيق قائمة استبيان الرقابة الداخلية.

٢/٣/٤- آداء اختبارات الرقابة: **Tests of Control**

يجب أن يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة، سواء كانت اختبارات إلمام أو اختبارات مدى الالتزام، مستهدفاً الحصول على دليل مناسب بشأن ما يلي:

أ - تصميم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية. ويكون تساؤله الأساسي هنا هو؛ هل تم تصميم هذه النظم بطريقة فعالة بما يمكنها من منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية أم لا؟

ب - تشغيل الرقابات الداخلية فعلاً على مدار الفترة محل المراجعة. ويكون تساؤله الأساسي هنا هو؛ هل يتم فعلاً تشغيل آليات الرقابة الداخلية كما خطط لها عند تصميمها أم لا؟

وجدير بالذكر ان اختبارات الرقابة وإن كانت لا تستهدف سوى الوقوف على مدى سلامة تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية إلا أنها يمكن أن تخدم بطريقة غير مباشرة في إيجاد دليل إثبات معين.

وللتوضيح: افترض معنا أن مراقب الحسابات قرر آداء اختبارات الرقابة للوقوف على مدى سلامة تصميم وتشغيل آلية الرقابة الداخلية على

النقدية: ومن خلال الملاحظة والاستفسار من المسئولين عن المحاسبة عن، ومراقبة، النقدية تأكد من سلامة تصميم وتشغيل عمليات المحاسبة عن ومراقبة النقدية وجمع الدليل الملائم على سلامة عملية تسوية حساب النقدية بالبنك. فإذا حكم بكفاية هذا الدليل يمكنه الاعتماد عليه في توثيق تقديره لخطر الرقابة على النقدية بأقل من أعلى مستوى له.

ورغم كثرة اختبارات الرقابة إلا أن أهمها ما يلي:

أ - فحص المستندات والأحداث المؤيدة للعمليات:

وكمثال على ذلك: يمكن لمراقب الحسابات فحص مستندات مثل، لائحة منح الائتمان، عقد الاتفاق مع العميل، سجل المبيعات على الحساب، فاتورة المبيعات، واعتماد منح الائتمان وأمر البيع، عند اختبار مدى سلامة إجراءات الرقابة الداخلية على منح الائتمان للعملاء.

ب - الاستفسار عن، وملاحظة، الرقابات الداخلية فعلاً، على عمليات معينة:

وكمثال على ذلك: يمكن الاستفسار من المسئولين عن المخازن والمشتريات وحسابات الموردين عن الإجراءات المتبعة بشأن شراء البضاعة وفحصها عند استلامها، وقبل دخولها المخازن.

جـ - إعادة تشغيل بعض الرقابات الداخلية للتأكد من سلامة تنفيذها عمليا:

وكمثال على ذلك: يمكن لمراقب الحسابات إعادة إعداد مذكرة تسوية البنك باستخدام نفس المستندات والسجلات التي استخدمها موظفو العميل.

ونؤكد مرة أخرى على أن مراقب الحسابات يجب أن يصدر حكماً مهنياً بشأن مستوى خطر الرقابة المقدر النهائي بناءاً على نتائج اختبارات الرقابة هذه.

والقاعدة أنه كلما توصل مراقب الحسابات من أداء لاختبارات الرقابة إلى أن الرقابات الداخلية قد تم تصميمها وتشغيلها بطريقة سليمة كلما قدر مستوى خطر الرقابة أقل من حده الأقصى.

٢/٣/٥- إدراك أوجه القصور الذاتية في هيكل الرقابة الداخلية:

يجب أن يدرك مراقب الحسابات دائماً أن هيكل الرقابة الداخلية لن يكون سليماً تماماً وخالياً من أوجه النقص، حتى لو افترضنا صحة تصميمه وتشغيله. ومؤدى هذا الإدراك أن يفترض مراقب الحسابات دائماً أن هيكل الرقابة الداخلية يقدم تأكيداً معقولاً فقط، وليس مطلقاً، بشأن تحقيق المشروع لأهدافه.

وعادة ما يرتبط هيكل الرقابة الداخلية بأوجه قصور ذاتية فيه، وأهمها ما يلي:

أ - أن أحكام وقرارات القائمين على تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية يمكن أن تكون خاطئة. والسبب ببساطة أنهم بشر. وحتى في ظل أدوات الرقابة الذاتية والتلقائية والآلية، فما زال هناك إنسان مسئول عن تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية.

ب - يمكن أن تتعطل بعض الرقابات الداخلية بسبب الأخطاء أو الغش.

جـ - يمكن التحايل على الرقابات الداخلية عن طريق التواطؤ والتحالف بين الأفراد، أو بسبب تجاهل متعمد من جانب الإدارة لهذه الرقابات.

٢/٣/٦- توثيق فهم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية:

يجب على مراقب الحسابات عمل التوثيق الكافي لمدى فهمه لمكونات هيكل الرقابة الداخلية. ومن أهم أشكال هذا التوثيق خاصة في حالة مراجعة حسابات الشركات الكبيرة، كما يلي:

أ - خرائط التدفق.

ب - قوائم الاستقصاء.

جـ - جداول القرارات.

د - التقرير الوصفي.

٣ - معيار جمع الأدلة الكافية والملائمة: Audit Evidence

يعتبر دليل الإثبات في المراجعة الأساس في إبداء مراقب الحسابات لرأيه الفني المحايد. وسوف نتناول هذا المعيار موضحين؛ مفهوم وأنواع وخصائص الأدلة في المراجعة، أهمية هذا المعيار لمراقب الحسابات، متطلبات التزام مراقب الحسابات بهذا المعيار، وأخيراً أهم الاتجاهات الحديثة بشأن هذا المعيار. وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

٣/١- مفهوم وخصائص وأنواع أدلة الإثبات:

يتطلب هذا المعيار أن يجمع مراقب الحسابات القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات، اعتماداً على إجراءات مناسبة،وذلك حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة، يبني عليها رأيه الفني المحايد. ومعنى ذلك أن للأدلة مفهومها وأنواعها وخصائصها المميزة لها، كالتالي:

٣/١/١- مفهوم أدلة الإثبات:

يقصد بأدلة الإثبات في المراجعة تلك المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات، في سبيل وصوله لاستنتاجات يبني عليها رأيه الفني المحايد.

.وبهذ المعنى تختلف الأدلة عن القرائن. لأن الأدلة تعطي لمراقب الحسابات إقناع كاف، أما القرائن فتمده بدرجة أقل من الاقتناع. وبمعنى آخر يمكن النظر للقرائن كأدلة مبدئية أو احتمالية تحتاج لأدلة قاطعة أو نهائية.

وللتوضيح: يمكن القول أن حيازة المخزون قرينة على الملكية أما عقد أو فاتورة الشراء فهي دليل على الملكية. وبالمثل فحيازة قطعة أرض فضاء بجوار مصانع الشركة قرينة على الملكية، أما شهادة من الشهر العقاري، وعقد شراء الأرض، فهي دليل على ملكية الأرض.

٣/١/٢- خصائص أدلة الإثبات:

حتى يكون دليل الإثبات مقنعاً لمراقب الحسابات يجب أن يكون هذا الدليل كاف Sufficient وملائم Appropriate. وبينما تعبر الكفاية عن

كمية الأدلة فإن الملاءمة تعبر عن نوعية الأدلة وملاءمتها لمزعم معين من مزاعم الإدارة، ومدى صدق هذه المزاعم.

٣/١/٢/١- كفاية الأدلة: Sufficiency

طالما أن كفاية الأدلة تشير إلى كمية أو حجم هذه الأدلة، فيجب قياس الكفاية ذاتها بمقياس ملائم. وبداية، يتم قياس كفاية الأدلة بحجم العينة التي يختارها مراقب الحسابات. فبالنسبة لإجراء معين من إجراءات المراجعة سيكون الدليل المتحصل عليه من عينة مكونة من ١٠٠٠ مفردة أكثر كفاية، عما لو كان حجم العينة ٣٠٠ مفردة فقط.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات بصدد التحقق من وجود وقيمة أرصدة العملاء الذين يبلغ عددهم ٥٠٠٠ عميل، أعتماداً على فحص ومطابقة ردودهم على المصادقات مع أرصدتهم بدفتر أستاذ العملاء المساعد. من المؤكد أن الدليل المتحصل عليه من فحص ومطابقة ١٠٠٠ رد على المصادقات سيكون أكثر كفاية عما لو قام بفحص ومطابقة ٣٠٠ رد فقط.

ومن المعروف أن حجم العينة، المؤثر في كفاية الأدلة، يتأثر بعدة عوامل أهمها عاملين هما:

أ - توقع مراقب الحسابات للتحريفات.
ب - مدى فعالية الرقابات الداخلية لدى العميل.

٣/١/٢/٢- ملاءمة الأدلة: Appropriateness

تتناسب ملاءمة الأدلة مع إجراءات المراجعة التي سيؤديها مراقب الحسابات. بمعنى أن مدى ملاءمة الدليل لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع، الذي سحبت منه العينة. وإنما تتأثر باختيار مراقب الحسابات لإجراءات معينة تساعد على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم.

وتشمل خصائص الدليل الملائم ما يلي:

أ - أن يناسب الدليل هدف المراجعة الذي يسعى إليه مراقب الحسابات.

وللتوضيح: فإن الوجود المادي للمخزون عن طريق الملاحظة دليل يناسب تحقق مراقب الحسابات من مزعم الإدارة بوجود حساب المخزون، بينما لا يناسب هذا الدليل هدف التحقق من مزعم الإدارة بشأن عدم وجود قرض برهن هذا المخزون.

ب - أن يكون مصدر الدليل مستقلاً. وتزداد درجة استقلال المصدر كلما كان من خارج المشروع.

وللتوضيح: فإن شهادة من البنك موجهة مباشرة لمكتب مراقب الحسابات برصيد المشروع لدى البنك تعتبر دليل إثبات أكثر صدقاً من مصدر مستقل عن المشروع، بالمقارنة بما لو كانت هذه الشهادة موجهة لمراقب الحسابات من المدير المالي للمشروع.

جـ - أن تكون الرقابة الداخلية لدى عميل المراجع فعالة، حيث تزداد درجة ثقة المراجع في الأدلة عما لو كانت الرقابة الداخلية ضعيفة.

وللتوضيح: فإن وجود رقابة داخلية فعالة على المخزون تزيد ثقة مراقب الحسابات في الأدلة الخاصة بأهداف مراجعة المخزون والمتولدة من داخل المشروع، مثل الوجود المادي، صحة تقويم المخزون، وسلامة مستنداته.

د - أن يحصل مراقب الحسابات على الدليل مباشرة.

وللتوضيح: فإن الملاحظة، وإعادة الحساب بواسطة مراقب الحسابات نفسه، تمده بأدلة أكثر ملاءمة عما لو قام بذلك موظفي العميل.

هـ - أن يكون مصدر الدليل، مقدم المعلومات لمراقب الحسابات، محلاً للثقة ومؤهلاً لذلك.

وللتوضيح: فإن شهادة من المدير المالي بشأن سلامة سياسة المحاسبة عن وتسوية إهلاك الأصول الثابتة، تكون أكثر ملاءمة عما لو كانت من محاسب حديث التخرج يعمل بالإدارة المالية.

و - أن يكون الدليل موضوعياً ولا يحتاج الحكم عليه لتحديد مدى هذه الموضوعية.

وللتوضيح: يمكن القول بأن الشهادات من البنوك بشان أرصدة المشروع لديها وأيضاً الفعلي للنقدية بالخزينة، والحصر الفعلي للأوراق المالية لدى المشروع، تعتبر أدلة موضوعية.

أما الشهادة المقدمة من محامي المشروع، بخصوص التعويض المحتمل أن يتحمله المشروع نتيجة دعوى تعويض مرفوعة من الغير على المشروع لضرر أصابهم من منتجات المشروع، فتعتبر دليل أقل موضوعية، يحتاج من مراقب الحسابات أن يستخدم حكمه المهني في تحديد مدى موضوعيته.

ز - أن يكون توقيت الدليل ملائماً، سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أو الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال المراجعة. ومعنى ذلك أن الأدلة بشأن حسابات الميزانية تكون أكثر ملاءمة إذا تم جمعها في تاريخ، أو قرب تاريخ، الميزانية. أما الأدلة الخاصة بحسابات قائمة الدخل تكون أكثر ملاءمة لو تم الحصول عليها من أداء إجراءات المراجعة على عينة من المفردات تغطي السنة المالية، وليس جزءاً من سنة المراجعة.

وللتوضيح: فإن جرد وحصر الأوراق المالية في ٢٠٠١/١٢/٣٠ سيكون دليلاً ملائماً على وجود الأوراق المالية كأصل في تاريخ الميزانية وهو نهاية سنة المراجعة. أما عند الحصول على دليل بشأن وجود واكتمال وتقويم مبيعات البضاعة خلال السنة المنتهية في ذلك التاريخ، فيجب أن يتم بالتحقق من عينة من عمليات المبيعات على مدار السنة ككل، وسيكون الدليل أكثر ملاءمة مما لو غطت العينة عمليات المبيعات لثلاثة أو أربعة شهور الأولى من السنة فقط.

٣/١/٣- أنواع أدلة الإثبات في المراجعة:Types of Audit Evidence

هناك أسس كثيرة لتقسيم أدلة الإثبات في المراجعة. ومن هذه الأسس، مصدر الدليل، درجة الاعتماد على الدليل، وإمكانية الحصول على الدليل.

ونحن نؤيد مدخل الإجراءات في تحديد نوع الدليل. بمعنى أن مراقب الحسابات عندما يتخذ قرار بالقيام بإجراء مراجعة معين فسوف

يضع في ذهنه أن هذا الإجراء سوف يمكنه من الحصول على دليل دون غيره.

ووفقا لهذا التوجه توجد تسع مجموعات من أدلة الإثبات في المراجعة وهي؛ الاختبار المادي، المصادقات، التوثيق، الملاحظة، الاستفسار من العميل، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية، خطابات التمثيل والأدلة الشفهية.

وسوف نعرض لكل مجموعة على حدة ببعض التفصيل على النحو التالي:

٣/١/٢/١- الاختبار المادي Physical Examination

يقصد بالاختبار المادي أن يقوم مراقب الحسابات بفحص او عد أصل من الأصول الملوسة. ولذلك يرتبط هذا النوع من الأدلة بحسابات مثل: المخزون، والنقدية والأوراق المالية وأوراق القبض والأصول الثابتة الملموسة.

ويختلف الاختبار المادي عن التوثيق. وللتوضيح، فإن فحص الشيك قبل توقيعه يعتبر توثيق وبعد توقيعه يتم اختباره أو فحصه ماديا.

والأدلة من نوع الاختبار المادي لا تلائم كل أهدف التحقق من الحساب، بينما تلائم بعض هذه الأهداف كما يتضح من الحالات الآتية:

أ - إذا كان هدف المراجعة التحقق من وجود أصل مثل المخزون، وكذا وصف وكمية أو حجم المخزون، فإن الاختبار المادي للمخزون يناسب هذه الأهداف تماما.

ب - إذا كان هدف المراجعة التحقق من وتقييم الحالة التي عليها الأصل وجودته، مثل التحقق من سلامة السيارات وحالتها الفنية، فإن الاختبار المادي يعتبر دليلاً مناسبا أيضا.

جـ - إذا كان هدف التحقق من الأصل تحديد ما إذا كان مملوكا للمشروع، أو تحديد مدى سلامة ودقة تقويم الأصل، فلا يعتبر الاختبار المادي دليلاً ملائما.

وغني عن القول، كمثال، أن التحقق من ملكية المشروع لبضاعة مشتراة تسليم محل المورد ومازالت بالطريق، وكذا التحقق من قيمة هذه البضاعة، لا يمكن تحقيقه عن طريق الاختبار المادي للمخزون.

٢/٣/١/٣- المصادقات: Confirmations

تعني المصادقات استلام مراقب الحسابات لردود مكتوبة، أو شفهية، من طرف ثالث مستقل عن المشروع يمكنه التأكد من دقة المعلومات التي طلب مراقب الحسابات من إدارة المشروع أن يرسلها له هذا الطرف الثالث المستقل.

وترتبط بالمصادقات، كدليل إثبات، عدة أمور يجب أن يدركها مراقب الحسابات جيداً. وأهم هذه الأمور ما يلي:

١/٢/٣/١/٣- أنواع المصادقات:

تنقسم المصادقات بصفة أساسية إلى ثلاثة أنواع، وهي المصادقة الموجبة بدون معلومات مرسلة للمصادق، مصادقة موجبة بها معلومات مرسلة للمصادق، والمصادقة السالبة.

أ - المصادقة الموجبة بدون معلومات مرسلة للمصادق:

تعني هذه المصادقة أن يرد المصادق على المصادقة في جميع الأحوال، بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة كما يراها هو. وإذا لم يرد المصادق على المصادقة ترسل له مرة أخرى أو أكثر. بل أن مراقب الحسابات قد يطلب من الإدارة الاتصال بالطرف الثالث مباشرة لكي يرد على المصادقة. فإن لم يستجب الطرف الثالث، يتحول مراقب الحسابات إلى دليل آخر.

وكمثال على هذه المصادقة تطلب الإدارة من العميل إرسال خطاب إلى مراقب الحسابات برصيده المدين في تاريخ الميزانية. في هذه الحالة يقوم العميل من واقع سجلاته بتحديد مديونيته للمشروع ويرسل لمراقب الحسابات رداً مكتوباً بهذا الرصيد.

ب ـ المصادقة الموجبة ذات المعلومات المطلوب المصادقة عليها:

لا تختلف هذه المصادقة عن السابقة سوى أنها تتضمن المعلومات التي يطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض. ويعيب هذه المصادقة أن المصادق قد يوقع على المصادقة ويرسلها لمراقب الحسابات بدون فحص ما أحتوت عليه من معلومات. ومع ذلك فغالباً ما يكون معدل الردود على هذا النوع أكبر بالمقارنة بالنوع الأول.

وكمثال على هذه المصادقة، أن يرسل البنك لعميله خطاباً يتضمن رصيد حسابه الجاري طرف البنك. ويطلب منه أن يرسل الخطاب على عنوان مكتب مراقب حسابات البنك بعد المصادقه عليه إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

جـ - المصادقة السالبة:

وتعني المصادقة السالبة أن يرد الطرف الثالث على المصادقة في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة. ولذلك تعد هذه المصادقة أقل كفاءة من المصادقة الموجبة بنوعيها، لأن عدم الرد لا يعني بالضرورة أن المصادق يرى أن المعلومات المرسلة له كانت صحيحة.

وكمثال على هذا النوع من المصادقات، يطلب البنك من عميله أن يرسل الرد على مكتب مراقب الحسابات، في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفاتر العميل.

٢/٢/٣/١/٣- الضوابط المهنية للاعتماد على المصادقات:

يتطلب اعتماد مراقب الحسابات على المصادقات، كأدلة إثبات، عدة ضوابط يجب أن يراعيها جيداً. ومن أهم هذه الضوابط ما يلي:

أ - مراعاة اعتبارات التكلفة والعائد:

تمثل المصادقات نوعاً من الأدلة الأكثر إقناعاً لمراقب الحسابات، لأنها مستمدة من مصدر مستقل عن المشروع. إلا أنها عملية مكلفة خاصة إذا كانت موجبة. ولذلك يجب على مراقب الحسابات الموازنة بين الثقة في قوة اقناع المصادقات له وتكلفة الاعتماد عليها.

وكمثال، فكلما كان رصيد عميل المشروع كبيراً كلما كانت تكلفة المصادقات مقبولة، وكلما كان من الافضل ان تكون هذه المصادقات موجبة.

ب - المصادقات المكتوبة مقابل المصادقات الشفهية:

يجب أن تكون المصادقات مكتوبة وليست شفهية. لأن المصادقات المكتوبة يسهل فحصها وإثبات الحصول عليها وتقدم مستوى أكبر من الثقة بالمقارنة بالمصادقات الشفهية. وعلى مراقب الحسابات أن يعتمد أكثر على المصادقات المكتوبة، خاصة إذا كان رصيد الحساب مهم نسبياً.

جـ - الاستخدام السليم للمصادقات:

يجب على مراقب الحسابات أن يستخدم المصادقات في مكانها الصحيح. فلا يجب استخدامها مثلاً كدليل عند مراجعة الأصول الثابتة بدلاً من التوثيق المستندي والاختبار المادي. كما لا يجب استخدامها للتحقق من العمليات الوحيدة بين المشروعات، إلا إذا رأى مراقب الحسابات غير ذلك.

وكمثال، يمكن أن يبيع المشروع بضاعة لمشروع آخر بمبلغ كبير قبل نهاية السنة المالية مباشرة. في هذه الحالة يمكن أن يلجأ مراقب الحسابات للمصادقات بسبب الأهمية النسبية لهذه العملية.

٣/١/٢/٣- التوثيق: Documentation

يقصد بالتوثيق قيام مراقب الحسابات بفحص سجلات ومستندات المشروع. وذلك لتأصيل، أو توثيق، المعلومات التي تحتوي، أو يجب أن تحتوي، عليها القوائم المالية. ويجب أن يراعي مراقب الحسابات عدة اعتبارات عند اعتماده على التوثيق كدليل إثبات. ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - أن السجلات والمستندات التي سوف يفحصها هي تلك التي يعتمد عليها المشروع في توفير المعلومات اللازمة لتسيير أعماله.

[illegible] أن [illegible] الاعتماد على التوثيق كدليل إثبات على نطاق واسع باعتباره أكثر الأدلة المتاحة أمامه. والمهم أن يستخدم هذا الدليل في المكان المناسب. كما هو الحال عند التحقق من المبيعات. حيث توفر عمليات فحص والمطابقة بين أصل وصور فاتورة المبيعات، وإذن الشحن دليلا ملائما على صحة عمليات بيع البضاعة.

جـ - أن يفرق بين إمكانية الاعتماد على المستندات الداخلية والمستندات الخارجية. فالأولى تعد وتستخدم داخل المشروع فقط، مثل كشوف الأجور والرواتب وصور فواتير المبيعات ومحاضر استلام وفحص المخزون. ويجب أن يتوقف اعتماده على هذه المستندات وثقته فيها على مدى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

أما المستندات الخارجية فلها طرف أخر خارج المشروع. وإما أن تنشأ بواسطة هذا الطرف وتنتهي في المشروع مثل أوراق القبض، أو العكس كما هو الحال بالنسبة لأوراق الدفع.

وعادة يمكن الاعتماد بدرجة أكبر على، والوثوق في، المستندات الخارجية. إذ من المفترض وجود اتفاق بين الطرف الخارجي والمشروع على محتواها، خاصة إذا كانت هذه المستندات تفحص خارجياً، كما هو الحال بشأن عقود توثيق العقارات.

٤/٣/١/٣- الملاحظة: Observation

تعني الملاحظة استخدام مراقب الحسابات لحواسة لمشاهدة وتقييم أنشطة معينة. وعلى مدار تنفيذ أعمال المراجعة، توجد فرص كثيرة أمام مراقب الحسابات لاستخدام حواس النظر واللمس والسمع والشم للحكم على مفردات كثيرة، محل تحقق من جانبه.

وللتوضيح: يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بزيارة إدارة ومصانع المشروع لملاحظة؛ الإمكانات المادية والبشرية المتاحة، مدى تقادم أو تخريد أصول ثابتة معينة مثل الآلات والسيارات والأثاث، كيف يؤدي المحاسبون مهامهم في تشغيل النظام المحاسبي، وكيف تطبق إجراءات

رقابية معينة، كما هو الحال عند استلام وفحص المواد الخام المشتراة وإضافتها في بطاقات الصنف.

ورغم إمكانية الاعتماد على الملاحظة كدليل إثبات، كما سبق. إلا أن هناك حالات كثيرة يحتاج فيها المراجع إلى البحث عن أدلة أخرى مكملة، أو مؤكدة، للملاحظة. كما هو الحال عند ملاحظة الأثاث الذي تم تخريده، إذ يلزم توافر توثيق مستندي لعملية التخريد.

٣/١/٣/٥- الاستفسار من العميل: Inquiries of Client

يعني الاستفسار أن يحصل مراقب الحسابات من عميله على معلومات مكتوبة، أو شفهية، كردود على أسئلته للمسئولين عن المشروع.

ورغم توافر مثل هذه الأدلة بكثرة أمام مراقب الحسابات، إلا أنها أقل إقناعاً له. وذلك للعديد من الأسباب. ومن هذه الأسباب؛ عدم استقلال مصدر الدليل، احتمال عدم الكفاءة الفنية للمصدر، واحتمالات عدم أمانة المصدر.

من أجل ذلك، غالبا ما يلجأ مراقب الحسابات للاعتماد على أدلة أخرى بجانب الاستفسار.

وكمثال؛ فإنه يمكن أن يستفسر من المدير المالي ومديري إدارتي المشتريات والمخازن عن مدى توافر إجراءات رقابية فعالة على طلب واستلام وفحص وإضافة مخزون المواد الخام.

في هذه الحالة لا يكفي الاستفسار لإقناعه بوجود وفعالية الرقابة الداخلية وسيضطر إلى الاعتماد، كذلك، على التوثيق والملاحظة، لكي يحدد مدى اكتمال واعتماد وصحة تقويم هذه العملية.

٣/١/٣/٦- إعادة الأداء: Reperformance

يقصد بإعادة الأداء أن يعيد مراقب الحسابات بنفسه أداء بعض العمليات التي أداها فعلاً إدارة وموظفو المشروع. كأن يختار عينة من العمليات الحسابية والتسويات المحاسبية ونقل المعلومات اثناء السنة محل المراجعة، ثم يعيد أداء هذه العمليات بنفسه.

وللتوضيح: يمكن لمراقب الحسابات؛ اختبار الدقة الحسابية لبعض فواتير المبيعات والمشتريات وكشوف الأجور وإهلاك الأصول الثابتة، ترحيل بعض قيود اليومية لدفتر الأستاذ، ورصيد بطاقة الصنف. كما يمكنه اختبار عمليات نقل المعلومات بأن يتتبع مثلاً قيمة المبيعات في كل من؛ دفتر أستاذ مساعد العملاء، دفتر إجمالي العملاء، ودفتر يومية المبيعات الآجلة.

وغني عن القول بأن اتجاه مكاتب المراجعة الآن نحو الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات في أداء أعمال المراجعة، قد ساعد مراقب الحسابات كثيراً في تنفيذ عمليات إعادة الأداء باستخدام البرامج الجاهزة.

٣/١/٣/٧- الإجراءات التحليلية: Analytical Procedures

الإجراءات التحليلية مجموعة من المقارنات والعلاقات يقوم بها مراقب الحسابات لتقييم ما إذا كانت أرصدة حسابات أو بيانات معينة تبدو معقولة.

وكمثال على ذلك؛ يمكن لمراقب الحسابات مقارنة نسبة مجمل الربح عن السنة الجارية مع ذات النسبة عن عدد من السنوات السابقة، أو مقارنة مصاريف الصيانة والإصلاحات عن السنة الجارية مع مثيلتها عن عدد من السنوات السابقة.

في مثل هذه الحالات يمكن أن تعطي الإجراءات التحليلية لمراقب الحسابات دليلاً ملائماً وكافياً إذا كانت التقلبات في نسبة مجمل الربح والتغيرات في مصاريف الصيانة والإصلاحات طفيفة. وسوف يخفض بدوره البحث عن أدلة إثبات أخرى. وذلك عكس ما إذا كانت التقلبات في نسبة مجمل الربح ورصيدي مصاريف الصيانة والإصلاحات كبيرة.

هذا، وسنعاود شرحنا للإجراءات التحليلية في مواضع متقدمة، خاصة عند عرضنا للإجراءات الأساسية للمراجعة، وكذلك عند عرضنا للنموذج العام لعملية المراجعة الخارجية الحديثة، باعتبار أن الإجراءات التحليلية أصبحت هامة لأغراض تخطيط وتنفيذ واستكمال أعمال المراجعة الخارجية الحديثة للحسابات.

٨/٣/١/٣- خطابات التمثيل المكتوبة: Written Representations

خطابات التمثيل نوع من الأدلة المستندية. وهي عبارة عن قوائم أو بيانات معتمدة من أفراد مسئولين عن، وعلى دراية بمزعم، أو أكثر، من مزاعم الإدارة.

وتختلف خطابات التمثيل عن المصادقات من زاويتين. الأولى أن مصدرها يمكن أن يكون موظفي المشروع أو طرف أو أكثر من خارج المشروع، والثانية أنها قد تحتوي على معلومات حكمية أو رأي لفرد ما بشأن قضية معينة وليس معلومات حقيقية.

وعندما يقرر مراقب الحسابات الاعتماد على خطابات التمثيل كأدلة إثبات فعلية مراعاة عدة اعتبارات، أهمها ما يلي:

أ - أن خطابات التمثيل من الإدارة مصممة لتوثيق ردود الإدارة على استفساراته أثناء أدائه لأعمال المراجعة.

ب - أن خطابات التمثيل يمكن أن تفصح له عن معلومات لا تظهرها السجلات المحاسبية.

وكمثال؛ على ذلك حالة وجود حساب احتمالي Contingent قد يحتاج منه القيام باختبارات أخرى.

جـ - أن مدى اعتماده على خطابات التمثيل يتوقف على مقدرته على تدعيم تلك الخطابات بأدلة إثبات أخرى.

د - أنه قد يضطر إلى طلب خطابات تمثيل من خبراء من خارج المشروع.

وكمثال على ذلك؛ خطاب تمثيل من محام بشأن الدعاوى القضائية المرفوعة على المشروع، أو من خبير جيولوجي لأغراض تقدير مخزون معادن معينة لدى المشروع.

هـ - أن خطاب التمثيل من خبراء من خارج المشروع قد يأخذ شكل الخطاب أو التقرير أو أي اتصال كتابي آخر.

و - أنه كلما كان هذا الخبير أو المتخصص مؤهلاً وكفئاً وذا سمعة طيبة كلما زادت إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على خطاب التمثيل كدليل إثبات.

٩/٣/١/٣- الأدلة الشفهية: Oral Evidence

الأدلة الشفهية عبارة عن معلومات يحصل عليها مراقب الحسابات من ردود مسئولي وموظفي المشروع على استفساراته الموجهة لهم. ولا يعتمد مراقب الحسابات على الأدلة الشفهية كلية. إذ تكمن قيمتها الأولية من وجهة نظره في أنها ترشده إلى البحث عن مصادر أخرى لأدلة أكثر إقناعاً له.

ويمكن أن تغطي الأدلة الشفهية، موضوعات كثيرة مثل؛ تفسير محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، شرح معالجة محاسبية معينة كما هو الحال في حالات الاندماج، تقييم مدى إمكانية تحصيل رصيد أحد عملاء المشروع، والافتراضات التي بنت عليها الإدارة تقديرات محاسبية معينة مثل مخصص تعويضات تحت التسوية ومخصص الديون المشكوك فيها.

ويجب على مراقب الحسابات مراعاة عدة اعتبارات بشأن الأدلة الشفهية كمرشد له للبحث عن أدلة أخرى. ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - أن يوثق طبيعة ومصدر وتاريخ الدليل الشفهي في ملف أوراق العمل.

ب - أن يطلب من الإدارة خطاب تمثيل مؤيد للدليل الشفهي في حالة ما إذا كانت هي مصدر هذا الدليل.

جـ - أن يدعم الدليل الشفهي بدليل أكثر إقناعاً له، مراعياً في ذلك مزاعم الإدارة التي يستهدف هو التحقق منها.

٢/٣- أهمية أدلة الإثبات لمراقب الحسابات:

تمثل أدلة الإثبات في مراجعة الحسابات أهمية خاصة لمراقب الحسابات، وذلك لعدة أسباب. ومن أهم هذه الأسباب ما يلي:

أ - أن جوهر عملية مراجعة الحسابات المنظمة هو التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات.

ب - أن مراقب الحسابات عندما يبدي رأيه الفني المحايد بشأن مدى صدق القوائم المالية، فإنما يصدر حكماً كقاضي على هذه القوائم. ولن يستطيع إصدار هذا الحكم إلا بناءاً على أدلة كافية وملائمة.

جـ - أن مراقب الحسابات، رغم أنه يقوم بدور القاضي عند إصدار حكمه على القوائم المالية مجال المراجعة، فلا يوجد من يقدم له هذه الأدلة، وإنما هو مسئول مهنياً عن أداء اختبارات وإجراءات المراجعة، في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة، لجمع هذه الأدلة.

د - أن مراقب الحسابات مسئول عن إعمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.

هـ - أن هناك علاقة حتمية بين أدلة الإثبات ورأي مراقب الحسابات. فعندما يشك جوهريا في مزعم من مزاعم الإدارة في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك. فإن لم يستطع الحصول على مثل هذا الدليل فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً، أو قد يقرر الامتناع عن إبداء الرأي.

و - أن مراقب الحسابات مسئول مهنيا عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعيار العمل الميداني الثالث.

٣/٣- متطلبات إلتزام مراقب الحسابات بمعيار جمع وتقييم أدلة الإثبات:

يتطلب التزام مراقب الحسابات بمعيار جمع وتقييم أدلة الإثبات أن يفي بعدة متطلبات مهنية. ومن أهم هذه المتطلبات؛ اتخاذ القرار الملائم بشأن الأدلة، أداء إجراءات المراجعة الملائمة، ترشيد أحكامه على كفاية وملاءمة الأدلة، مراعاة الاتساق بين إجراءات المراجعة وأدلة الإثبات ومزاعم الإدارة.

وسوف نعرض لهذه المتطلبات المهنية ببعض التفصيل، على النحو الوارد في الصفحات التالية:

٣/٣/١- اتخاذ القرار الملائم بشأن أدلة الإثبات:

يمكن القول بأن أهم قرار يواجه أي مراقب حسابات هو تحديد أنواع أدلة الإثبات وحجم هذه الأدلة، والتي يجب تجميعها، حتى يقتنع نفسه بأن كل عناصر القوائم المالية، وبالتالي القوائم المالية ككل، صادقة وعادلة.

ويعتبر هذا القرار، أو الحكم المهني، غاية في الأهمية بسبب التكاليف المتوقعة لاختيار وتقييم كل الأدلة المتاحة. هذا ويمكن تقسيم قرارات مراقب الحسابات بشأن أدلة الإثبات إلى أربعة أنواع وهي؛ ما هي إجراءات المراجعة الواجب استخدامها؟ ما هو حجم العينة الواجب اختيارها بالنسبة لإجراء معين؟ ما هي المفردة التي يجب اختيارها من المجتمع؟ ومتى يؤدي إجراءات المراجعة.

وسوف نعرض لكل من هذه القرارات بإيجاز على النحو التالي:

٣/٣/١/١- إجراءات المراجعة الملائمة:

تمثل إجراءات المراجعة التعليمات التفصيلية لجمع نوع معين من الأدلة، التي يجب الحصول عليها، في توقيت معين أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وكمثال على هذه التعليمات: عند التحقق من المدفوعات النقدية:

أ - اطلب يومية المدفوعات النقدية.

ب - قارن مبلغ المدفوعات لبند معين مع قيمة الشيك الصادر.

جـ - قارن مبلغ المدفوعات وقيمة الشيك مع يومية المدفوعات النقدية.

٣/٣/١/٢- حجم العينة:

بعد أن يختار مراقب الحسابات إجراء المراجعة المناسب سوف ينتقل إلى تحديد حجم العينة. وسيتم تحديد حجم العينة، أي عدد المفردات التي سيتم اختبارها، لكل إجراء من إجراءات المراجعة. مع مراعاة أن حجم العينة بالنسبة لإجراء مراجعة معين يمكن أن يختلف من مراجعة لأخرى.

وللتوضيح؛ افترض في المثال السابق أن مجتمع الاختبار يتكون من ٨٠٠٠ شيك صادر لسداد الأجور. وأن مراقب الحسابات اختار عينة من ٢٥٠ شيك لكي يقارن قيمتها مع يومية المدفوعات النقدية. عندئذ لا يشترط أن يفحص ٢٥٠ شيك فقط عند أداء اختبار الرقابة على النواحي الشكلية للشيك؛ فربما يرى أن حجم العينة المناسب يجب أن يكون ١٠٠٠ شيك مثلاً.

٣/١/٣/٣- مفردات المجتمع الواجب اختبارها:

بعد أن يحدد مراقب الحسابات حجم العينة بالنسبة لإجراء مراجعة معين سوف ينتقل إلى تحديد ما هي مفردات المجتمع التي يجب أن تشملها العينة.

وللتوضيح؛ يمكن، في المثال الأول، أن يختار مراقب الحسابات ٢٥٠ شيك من الشيكات الصادرة في الشهر الأول من السنة، أو يختار ٢٥٠ شيك ذات القيمة الأكبر، أو يختار ٢٥٠ شيك عشوائيا، أو يختار ٢٥٠ شيك التي يعتقد أن احتمال الخطأ فيها كبير، أو مزيج من هذه البدائل.

٤/١/٣/٣- توقيت أداء الإجراءات:

من المعروف أن مراجعة القوائم المالية عادة تغطي سنة مالية. إلا أنه غالباً ما ينتهي مراقب الحسابات من أداء أعمال المراجعة بعد نهاية السنة المالية بأسابيع أو حتى شهور قليلة. ولذلك يمكن أداء إجراءات المراجعة من بداية، حتى ما بعد إنتهاء، السنة المالية.

ويمكن القول بأن قرار مراقب الحسابات بشأن توقيت أداء إجراءات المراجعة يتأثر بعدة عوامل، من أهمها ما يلي:

أ - التاريخ الذي يطلب عميل المكتب أن تنتهي عنده المراجعة. وغالبا يرغب العميل في انتهاء عملية المراجعة خلال فترة من شهر إلى ثلاثة شهور، بعد نهاية السنة المالية.

ب - تعليمات هيئة سوق المال للشركات المقيدة بالبورصة بشأن اقصى تاريخ بعد نهاية السنة المالية، لتقديم القوائم المالية للهيئة، مرفقا بها تقرير مراقب الحسابات.

جـ - التوقيت الذي يصل فيه مراقب الحسابات لقناعة تامة بأن الأدلة التي جمعها ملائمة وكافية.

د - مدى توافر الموارد البشرية المؤهلة المدربة المتخصصة بالمكتب.

هـ - طبيعة الحساب بالقوائم المالية ومزاعم الإدارة بشأنه.

وللتوضيح: يفضل مراقب الحسابات أن يجري المشروع عملية جرد المخزون، تحت إشرافه طبعاً في نهاية، أو قرب نهاية، السنة المالية.

٢/٣/٣- أداء إجراءات المراجعة الملائمة:

لكي يجمع مراقب الحسابات أدلة الإثبات، التي سيبني عليها رأيه الفني، يجب عليه أداء إجراءات المراجعة الملائمة لكل من الأدلة والمزاعم وأهداف المراجعة، سواء من التحقق على مستوى مجموعة العمليات المتجانسة، أو رصيد الحساب.

وتمثل إجراءات جمع الأدلة الإجراءات الأساسية للمراجعة. والتي تشمل إجراءات الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل. وتتكون الإجراءات الأساسية من العديد من الإجراءات أهمها؛ التفتيش، الملاحظة، الاستفسار، المصادقات، إعادة الأداء، العد، التتبع، المطابقة، والإجراءات التحليلية. وفيما يلي تفصيل مختصر لكل من هذه الإجراءات.

١/٢/٣/٣- إجراءات التفتيش: Inspecting

تعني إجراءات التفتيش اختبار السجلات والمستندات، والأصول الملموسة. ويوفر اختبار السجلات والمستندات أدلة إثبات ذات مستويات مختلفة من الاقتناع، بحسب طبيعة السجل أو المستند ومصدره ومدى فعالية الرقابة الداخلية على إمساكه وتشغيله.

كما أن اختبار الأصول الملموسة يوفر دليل إثبات مقنع فيما يتعلق بوجود هذه الأصول، بينما لا يؤكد هذا الدليل قيمة أو ملكية هذه الأصول.

٢/٢/٣/٣- إجراءات الملاحظة: Observing

تعني إجراءات الملاحظة النظر إلى العمليات والتصرفات والإجراءات التي يؤديها الآخرون. ومن أمثلة ذلك، أن يقوم مراقب الحسابات بملاحظة كيف يقوم موظفو المشروع بعد، أو حصر، المخزون فعلاً، أو كيف يقومون بحصر محتويات الخزينة من النقود والشيكات.

٣/٢/٣/٣- إجراءات الاستفسار: Inquiring

تعني إجراءات الاستفسار البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي المعرفة؛ سواء من داخل أو خارج المشروع. وتتراوح الاستفسارات ما بين استفسارات رسمية مكتوبة يطلبها مراقب الحسابات من طرف ثالث إلى استفسارات شفهية غير رسمية موجهة لأفراد داخل المشروع. وتوفر الردود على هذه الاستفسارات معلومات لمراقب الحسابات لم يكن يعرفها قبل الاستفسار، أو تمده بدليل إثبات.

٤/٢/٣/٣- إجراءات المصادقات: Gonfirming

تعني إجراءات الحصول على مصادقات توفير معلومات لمراقب الحسابات من مصدر مستقل خارج المشروع. وبهذا المعنى فهي إجراءات للحصول على رد مكتوب على استفسار وذلك للتثبت من معلومات تحتويها السجلات المحاسبية للمشروع.

وكما هو الحال عند طلب مراقب الحسابات مصادقات من عملاء المشروع، تتولى الإدارة إرسال طلب بالمصادقة للعملاء كتابة بينما يقوم هو بمراقبة إرسال الطلب ويتلقى المصادقات على مكتبه. وتوفر هذه الإجراءات لمراقب الحسابات أدلة إثبات في صورة مصادقات.

٥/٢/٣/٣- إعادة الأداء: Reperforming

وتعني إجراءات إعادة الأداء قيام مراقب الحسابات بإعادة احتساب وإعادة تسويات قام موظفو المشروع بعملها. ومن أمثلة هذه الإجراءات؛ إعادة حساب؛ مجاميع دفتر اليومية، مصاريف الإهلاك، الفوائد المدينة المستحقة، قيمة المخزون في ضوء كمياته وأسعاره، مجاميع الجداول

الإيضاحية، والتسويات الجردية الأخرى. ومثل هذه الإجراءات تمد مراقب الحسابات بدليل حسابي.

٦/٢/٣/٣- العد أو الحصر: Counting

تعني إجراءات العد أو الحصر قيام مراقب الحسابات بأداء عمليات عد أو حصر، بنفسه، لمفردات معينة. ومن أمثلة هذه الإجراءات:

أ - الحصر المادي للموارد الملموسة، مثل مبلغ النقدية أو المخزون الموجود من البضاعة.

ب - حصر المستندات المرقمة مسبقاً.

وبينما يوفر الإجراء الأول وسيلة لتقييم الدليل المادي لكمية المخزون الموجود، فإن الإجراء الثاني يقدم وسيلة لتقييم الدليل المستندي بشأن مدى اكتمال السجلات المحاسبية.

٧/٢/٣/٣- إجراءات التتبع: Tracing

يعني التتبع، أو إعادة التتبع، قيام مراقب الحسابات بما يلي:

أ - يختار المستندات التي نشأت أثناء تنفيذ العملية.

ب - يحدد ما إذا كانت المعلومات المستمدة من المستندات قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة في السجلات المحاسبية، أي دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ.

معنى ذلك أن الاختبار يسير من المستندات إلى السجلات المحاسبية، أي يعيد تتبع التدفق الأصلي للبيانات عبر النظام المحاسبي.

ولأن هذا الإجراء يقدم تأكيداً بأن البيانات من مستندات المصدر قد تضمنتها الحسابات، فهو إجراء مفيد بصفة خاصة في اكتشاف الاجحاف (التقويم بأقل مما يجب) في السجلات المحاسبية. وبالتالي فهو إجراء مفيد في الحصول على أدلة خاصة بمزاعم الاكتمال. وبمعنى آخر فهو إجراء خاص بتجميع الأدلة المستندية.

٨/٢/٣/٣- إجراءات المطابقة المستندية: Vouching

تتضمن إجراءات المطابقة المستندية قيام مراقب الحسابات بما يلي:

أ - اختيار قيود معينة في السجلات المحاسبية.

ب - جمع واختبار التوثيق الذي بنى عليه قيد اليومية، بهدف تحديد مدى صحة ودقة العمليات المسجلة.

ولأداء عملية المطابقة يسير الاختبار في عكس اتجاه التتبع. ولذلك تستخدم المطابقة بكثافة لاكتشاف المبالغات في السجلات المحاسبية. ويبنى على ذلك أن المطابقة إجراء هام للحصول على الأدلة الخاصة بمزاعم الوجود أو الحدوث. وغني عن القول بأن إجراءات المطابقة تختص بتجميع الأدلة المستندية.

٩/٢/٣/٣- الإجراءات التحليلية: Analytical Procedures

تتكون الإجراءات التحليلية من دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات. وتشمل هذه الإجراءات؛ العمليات الحسابية، استخدام النسب البسيطة، مقارنة القيم الفعلية بالبيانات التاريخية أو التوقعات المخططة، واستخدام النماذج الرياضية والإحصائية مثل تحليل الانحدار.

ومن الطبيعي أن تمد الإجراءات التحليلية مراقب الحسابات بالأدلة التحليلية. هذا وسوف نعاود عرضنا للإجراءات التحليلية بمزيد من التوسع، في مراحل متقدمة من الدراسة.

٣/٣/٣- الحكم السليم على مدى كفاية وملاءمة الأدلة:

يجب على مراقب الحسابات أن يصدر الحكم المهني السليم على مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي حصل عليها. ويجب أن يدرك أن توصله لهذا الحكم المهني يتأثر بعدة عوامل، أهمها ما يلي:

أ - تقديرة لطبيعة الخطر المتلازم، على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى رصيد الحساب، أو على مستوى مجموعات العمليات.

ب - طبيعة نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية.

جـ - تقديره لمستوى خطر الرقابة الداخلية.

د - خبرته التي تراكمت لديه من المراجعات السابقة، خاصة للشركات التي تعمل في نفس الصناعة التي ينتمي إليها المشروع.

هـ - نتائج إجراءات المراجعة السابقة، خاصة ما أكتشفه من أخطاء وغش.

و - الأهمية النسبية للعنصر الذي يتم اختياره.

ز - مصدر المعلومات المتاحة له ومدى إمكانية اعتماده على هذه المعلومات.

ح - مدى ملاءمة وكفاية الأدلة التي حصل عليها من اختبارات الرقابة. ومدى تأييد هذه الأدلة لمستوى خطر الرقابة المقدر. وما إذا كانت هذه الأدلة خاصة بتصميم نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية، أو تشغيلهما بفعالية، أو بالخاصيتين معاً.

٤/٣/٣- مراعاة الاتساق بين الإجراءات والأدلة والمزاعم:

من المعروف أن مزاعم الإدارة، كما تحتوي عليها القوائم المالية تشمل؛ الوجود، والحدوث، الاكتمال، التقويم، الحقوق والتعهدات، والعرض والإفصاح.

ويجمع مراقب الحسابات دليل إثبات لكل من هذه المزاعم بواسطة إجراء من إجراءات المراجعة الأساسية. ولكن يمكن أن توفر إجراءات المراجعة الأساسية أكثر من دليل لأكثر من مزعم من مزاعم الإدارة. والقاعدة التي يجب أن يدركها مراقب الحسابات جيداً أن إجراءاً معيناً يناسب جمع دليل معين والذي يخص بدوره أحد مزاعم الإدارة أو أكثر، وذلك على النحو التالي لكل نوع من أنواع الأدلة:

١/٤/٣/٣- الأدلة المادية:

أ - يمكن أداء إجراءات التفتيش للمواد الخام المشتراة للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن وجود المخزون.

يمكن عد أو حصر النقدية بالخزينة للتحقق من مراعم الإداره بشأن تقويم النقدية.

جـ - يمكن ملاحظة عد الإدارة للمخزون للتحقق من مراعمها بشأن؛ وجود، اكتمال، وتقويم المخزون.

٣/٣/٤/٢- المصادقات:

يتم طلب مصادقة من البنك للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ وجـود، سلامة تقويم، والحقوق على النقدية لدى البنك.

٣/٣/٤/٣- التوثيق:

أ - يمكن تتبع فواتير سـلامة المبيعـات إلـى دفتر أستاذ العمـلاء للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ اكتمال وتقويم حساب العملاء.

ب - يمكن مطابقة قيود اليومية في دفتر أستاذ العمـلاء مـع فواتـير المبيعات للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ وجـود وسـلامة تقويـم حسـاب العملاء.

جـ - يمكن أداء إجراءات التفتيش على كشف حسـاب البنـك للتحقق من مراعم الإدارة بشـأن؛ وجـود، الحقـوق علـى، وسـلامة تقويـم النقديـة بالبنك.

٣/٣/٤/٤- الملاحظة:

يمكن مشاهدة عمليات تعلية مبنى الشركة للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ وجود واكتمال المباني.

٣/٣/٤/٥- الاستفسار:

يمكن سؤال الإدارة عن فاقد المخـزون للتحقق مـن مزاعمـها بشـأن سلامة تقويم المخزون.

٣/٣/٤/٦- إعادة الآداء:

يمكن إعادة حساب إهلاك الأصول الثابتة للتحقق من مزاعـم الإدارة بشأن، سلامة تقويم الإهلاك.

٣/٣/٤/٧- الإجراءات التحليلية:

يمكن مقارنة المبيعات الفعلية مع موازنة المبيعات للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ وجود واكتمال وسلامة تقويم المبيعات.

٣/٣/٤/٨- خطابات التمثيل:

يمكن الاستفسار من محام المشروع بشأن دعاوى التعويضات المرفوعة على المشروع، للتحقق من مزاعم الإدارة بشأن؛ وجود، اكتمال، سلامة تقويم، وعرض والإفصاح عن، الالتزامات الطارئة.

٣/٣/٤/٩- الأدلة الشفهية:

يمكن لمراقب الحسابات أن يستفسر من الإدارة، ويسألها، عن الأثاث الذي تم تخريده، وذلك للتحقق من مزاعمها بشأن وجود وسلامة تقويم الأثاث.

الفصل الرابع

تنظيم مهنة المراجعة في مصر

يتناول هذا الفصل دراسة الوضع الحالي لتنظيم مهنة المراجعة في مصر حيث سنعرض في هذا الفصل لكيفية تعيين مراجع الحسابات في مصر وحقوق وواجبات مراجع الحسابات، وذلك من خلال استعراض التشريعات والقوانين المختلفة ذات الصلة بمهنة المراجعة في مصر، وذلك من خلال دراسة ما يلي:

١ - توصيف بيئة الممارسة المهنية الحالية في مصر.

٢ - أهم متغيرات بيئة الممارسة المهنية في مصر.

١/٢. القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.

٢/٢. دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الصادر سنة ١٩٥٨.

٣/٢. علاقة قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بمهنة المراجعة.

٤/٢. علاقة قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بمهنة المراجعة في مصر.

٥/٢. علاقة قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بمهنة المراجعة في مصر.

٦/٢. علاقة التشريعات والقوانين الأخرى بمهنة المراجعة في مصر.

٧/٢. علاقة القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزي للمحاسبات بمهنة المراجعة في مصر.

٨/٢. معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠.

١ -توصيف بيئة الممارسة المهنية الحالية في مصر:

تعكس بيئة الممارسة المهنية في مصر في الوقت الحاضر حالة الاقتصاد المصري وتوجهات الدولة في هذا الشأن. فمنذ منتصف السبعينات وبصدور قانون رأس المال العربي الأجنبي لأول مرة سنة ١٩٧٤ وتعديلاته حتى صدور القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، بدأت مصر تتجه نحو اقتصاد السوق. وكان أهم تلك القوانين على الإطلاق قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢. وتبع ذلك توقيع مصر على اتفاقية التجارة الخارجية. وقد أدى كل ذلك إلى حدوث تغييرات جوهرية في بيئة الممارسة المهنية في مصر خاصة فيما يتعلق بإعطاء أهمية أكبر لدور القطاع الخاص في مجال الأنشطة الاقتصادية، وزيادة فروع الشركات الأجنبية في مصر، والزيادة المطردة في استثمار رأس المال الأجنبي المباشر أو في سوق الأوراق المالية، وربط البورصة المصرية بأسواق المال العربية والأجنبية.

وقد أدت كل هذه المتغيرات إلى خلق طلب على المعلومات والتقارير المحاسبية، وبالتالي زيادة الطلب على خدمات مهنة المراجعة، ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى تقارير مراجعة غير نمطية تدعم كل أشكال هذا الإفصاح المحاسبي. وإعداد تقارير مراجعة جديدة تتمشى مع المرحلة الحالية بخلاف تقرير مراجع الحسابات عن جعة القوائم المالية السنوية.

ولا شك أن التوسع في دور القطاع الخاص في مجال الأنشطة الاقتصادية، وتفعيل دور مصر في منظمة التجارة العالمية، والتي تعتمد على تحرير الخدمات ومنها خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة،سيؤدي إلى زيادة وتوسع حدة المنافسة المهنية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي، وبالتالي فإنه لكي تنافس مهنة المراجعة في مصر محلياً ودولياً،

يجب أن يكون المنتج النهائي لها ذو جودة مرتفعة، وتتحقق تلك الجودة من خلال إعداد تقارير مراجعة متطورة تحتوي على معلومات مفيدة وهامة لمستخدميها.

وقد كان لتجاه مصر تدريجيا نحو اقتصاد السوق في السنوات الأخيرة وراء إعادة ترتيب وتنظيم سوق الأوراق المالية باعتبار أن هذه السوق تعتبر من أهم آليات الاقتصاد الحر. وبصدور قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، أصبح من المطلوب أن تعمل سوق الأوراق المالية بكفاءة ولتحقيق هذه الكفاءة كان من الضروري أن تنتج المحاسبة معلومات كافية وملائمة لهذه السوق خاصة عن المراكز المالية، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية، والأرباح المحتجزة والمعلنة والموزعة، وبالإضافة إلى ذلك فإن زيادة فعالية هذه السوق تحتاج إلى معلومات عن التنبؤات المالية، والأداء المالي القطاعي، وملخصات للقوائم المالية ومرفقات تلك القوائم المالية السنوية للشركات التي تتداول أوراقه المالية بالسوق، ومن ناحية أخرى فإن دعم هذه السوق يتطلب الإفصاح الدوري أو المرحلي عن المركز المالي ونتائج أعمال هذه الشركات من خلال إعداد قوائم مالية ربع أو نصف سنوية. وقد أدى ذلك إلى زيادة الطلب على مهنة المراجعة في مصر والحاجة إلى تقارير غير نمطية للمراجعة، بخلاف تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، طالما أنه من المستقر عليه أن المراجعة الخارجية تحقق قيمة مضافة لهذه المعلومات، فإنه من المؤكد أن تؤثر تقارير مراجع الحسابات على قرارات المستثمرين، وعلى كفاءة سوق الأوراق المالية في مصر.

٢ ـ أهم متغيرات بيئة الممارسة المهنية في مصر:

تتميز بيئة الممارسة المهنية في مصر في الوقت الحاضر بسمات كثيرة، أهمها على الإطلاق التطور في متغيرات البيئة الاقتصادية والمالية والتشريعية والاجتماعية. ويجد المتتبع للتشريعات المصرية في الربع الأخير من القرن العشرين، أن هناك العديد من القوانين ذات الآثار

الاقتصادية والمالية والتي لها تأثير مباشر على المعلومات المالية، وبالتالي على مهنة المراجعة، وتقاريرها

لقد تدخل المشرع المصري لفرض نوعية المعلومات التي يجب أن توفرها القوائم المالية، وكذلك حدد شكل تلك القوائم، وتاريخ نشرها، وذلك حرصاً من المشرع على مصالح مستخدمي القوائم المالية. ويتطلب ذلك ضرورة مراجعتها من مراجع حسابات خارجي مستقل وإصدار تقرير مراجعة عنها، ونشره مع تلك القوائم – بالنسبة لشركات الأموال – وذلك لإضفاء مزيد من الثقة على تلك القوائم، أي أن المشرع في مصر تدخل في مجال المحاسبة والمراجعة لتحديد الحد الأدنى من المعلومات الواجب إبرازها في القوائم المالية وتقارير مراجع الحسابات.

أي أن مهنة المراجعة في مصر تأثرت بصورة واضحة بالتشريعات المختلفة الخاصة بالشركات المساهمة، وسوق رأس المال، والضرائب والاستثمار، وغيرها من التشريعات. لقد تدخل المشرع المصري لتحديد محتويات تقارير المراجعة. وقد ترتب على ذلك كثير من الجوانب الإيجابية، لعل أهمها توفير عنصر الإلزام لمراجعي الحسابات في تطبيق ما ورد في هذه التشريعات، وضمان توفير الحد الأدنى من المعلومات في تقارير المراجعة لخدمة مستخدمي القوائم المالية، وزيادة درجة الاعتماد على تلك القوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تمس مصالحهم. إلا أن ذلك لم يمنع من وجود العديد من الجوانب السلبية منها عدم المرونة وعدم القدرة على التمشي والتجاوب مع الإصدارات المهنية الحديثة في دول العالم المتقدمة.

وسنعرض في هذا الجزء بإيجاز للتشريعات والقوانين المصرية الأكثر تأثيراً على مهنة المراجعة في مصر وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

١/٢. القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر:

صدر قانون مزاولة مهنة المحاسبة في مصر رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ في ١٥ سبتمبر سنة ١٩٥١. وقد حظر هذا القانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة إلا لمن كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية. ويشتمل السجل العام للمحاسبين والمراجعين على جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وجدول المحاسبين والمراجعين، وهناك أيضاً مراقبي حسابات الشركات المساهمة الذين تطلب القانون بالنسبة لهم شروطاً خاصة. وقد حدد المشرع شروط القيد في كل جدول من تلك الجداول، وحقوق كل فئة من تلك الفئات، وقد تطلب المشرع المصري من حيث المبدأ أن يكون المحاسب والمراجع حاصلاً على درجة البكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة من إحدى الجامعات المصرية، أو على شهادة أجنبية معادلة لها، كما يسمح القانون للحاصلين على بكالوريوس التجارة شعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب بالقيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

ولا يقيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلا حملة بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبية (فيما عدا الاستثناء الذي أورده المشرع بالنسبة لشعبة إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب).

وينقل إلى جدول المحاسبين والمراجعين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين تحت التمرين بشرط إنقضاء ثلاث سنوات في التمرين العملي على أعمال المحاسبة والمراجعة في مكتب أحد المحاسبين والمراجعين المقيدة أسماؤهم في الجدول. ويشترط أن يكون التمرين طوال الوقت وبدون انقطاع، وأن يكون الشخص متفرغاً وذلك حتى تتحقق الجدية. كما ينبغي أن يكون التدريب لاحقاً على تاريخ حصول المتدرب على المؤهل الدراسي. ويتم إثبات التمرين بشهادة من المحاسب صاحب المكتب مصحوبة بكشوف عن الأعمال التي باشرها المحاسب تحت التمرين، أو غير ذلك من المستندات التي تثبت جدية التمرين. وقد

اعتبر المشرع المصري بعض الوظائف معادلة للتدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة، ونص على أنه يحسب من مدة التمرين كل زمن قضاه الطالب في وظيفة مساعد مفتش بديوان المحاسبة أو مساعد مأمور أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب، أو خبير محاسب بوزارة العدل، أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة في أحد الجامعات المصرية، أو رئيس حسابات في إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية أو التعاونية العامة. ولم يقتصر الأمر على ذلك الحد بل أجاز المشرع لوزير التجارة والصناعة (الاقتصاد حاليا) أن يضيف بقرار منه بعد موافقة لجنة القيد ما يراه من الوظائف المناظرة التي وردت صراحة في القانون.

ويشترط فيمن يراجع حسابات شركات المساهمة أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، أو أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو كمراجع مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بسجل المحاسبين والمراجعين بهذه الصفة.

يتضح مما سبق أن التأهيل العلمي للمحاسبين والمراجعين في مصر يسير في اتجاهين، الأول هو حصول الطالب على بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة ثم التمرين في مكتب لأحد أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين لمدة ثلاث سنوات واجتياز الامتحان المتوسط والنهائي للجمعية، ويكون للطالب بعد ذلك حق مراجعة حسابات شركات المساهمة. أما الطريق الثاني للتأهيل فهو حصول الطالب على بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة، ثم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وممارسة التمرين العملي لدى أحد المحاسبين المقيدين في السجل العام للمحاسبين والمراجعين (أو بإحدى الوظائف المناظرة) لمدة ثلاث سنوات دون انقطاع وبتفرغ كامل يصبح بعدها محاسباً قانونياً وينتقل تسجيله إلى سجل المحاسبين والمراجعين، ثم يشترط ممارسته المهنة لحسابه الخاص لمدة خمس سنوات ليكون له حق مراجعة الشركات المساهمة.

٢/٢. دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الصادر في سنة ١٩٥٨:

يتكون دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والصادر في ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ عن نقابة المحاسبين والمراجعين من أربعة أبواب يختص الباب الأول بتحديد واجبات وحقوق مراقب الحسابات والمتعلقة بإجراء الاختبارات المتعلقة بالعمليات المثبتة بالدفاتر والتحقق من إجراءات جرد الأصول وتقويمها والتحقق من صحة وسلامة إعداد الميزانية العمومية والحسابات الختامية، وتطبيق الشركة للقواعد المحاسبية المقبولة عند تسجيل عمليات الشركة وتقييم الأصول وإجراء التسويات الجردية وإعداد الميزانية والحسابات الختامية وكذلك التحقق من تطبيق الشركة للقوانين والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

ويختص الباب الثاني بالأمانة المهنية لمراجع الحسابات من خلال النص على ضرورة أن يشير مراقب الحسابات في تقريره لجميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات بتقرير مجلس الإدارة أو في الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أنه وفقاً لدستور المهنية في مصر، يعتبر مراجع الحسابات مخلاً بالأمانة المهنية، إذا لم يكشف في تقريره عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق المالية التي يشهد بصحتها، إذا كان إفصاحه عن هذه الحقيقة أمراً ضرورياً حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة، وإذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق، أو إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي، ولم يشر إلى ذلك في تقريره، أو إذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته، أو بمعرفة مندوبيه وتحت إشرافه وتوجيه أو بمعرفة زميل مشترك معه في عملية المراجعة.

ويختص الباب الثالث بمسئولية مراجعة الحسابات عن إبداء الرأي الفني المحايد على الميزانية العمومية والحسابات الختامية، والقواعد الخاصة بمهنة المراجعة.

ويختص الباب الرابع بآداب وسلوك المهنة حيث يعتبر مراقب الحسابات مخلاً بآداب وسلوك المهنة إذا يزاول عمل المحاسبة والمراجعة في مصر بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقاً للقوانين المعمول بها، وأذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنة، أو حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالإعلان وإرسال المنشورات وإرسال الخطابات أو الدخول في مناقصات على الأتعاب أو غيرها من الوسائل أو لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.

ومن ناحية أخرى عرض دستور مهنة المحاسبة والمراجعة نموذج لتقرير مراجع الحسابات والحالات التي يكون فيها هذا التقرير نظيفاً أو متحفظاً وكذلك الحالات التي يمتنع فيها مراقب الحسابات عن إبداء رأيه.

باستعراض نموذج تقرير المراجعة الوارد بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة، يتضح أنه لم يرد للتقرير عنوان في هذا النموذج، وأنه نص على أن القوائم المالية التي يتم مراجعتها هي الميزانية وحساب الأرباح والخسائر، مع ترك الفترة المالية التي تغطيها القوائم المالية التي تمت مراجعتها مفتوحة لتحديدها بواسطة مراجع الحسابات. ولم يتم تحديد الجهة الموجه إليها التقرير. وفيما يتعلق بمحتوى التقرير، فقد حدد هذا النموذج ضرورة أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى أنه قام بفحص، وليس بمراجعة الميزانية وكذا حساب الأرباح والخسائر. وأن الفحص تم إلى المدى الملائم طبقاً لظروف الحال، دون مراجعة تفصيلية (الإشارة إلى مراجعته الاختيارية)، وأنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وأن يشير في حالة ما إذا كانت المنشأة

موضوع المراجع منشأة صناعية إلى ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف [illegible] لها، وأن إعداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر قد تم وفقاً لقواعد المحاسبة المعترف بها، والتي سبق للمنشأة إتباعها، مع ضرورة النص على أن الجرد والتقييم تم بمعرفة الإدارة على أساس ما تقضي به قواعد المحاسبة، ووفقاً للأصول المرعية، وأن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يتضمنان كل ما ينص القانون ونظام المنشأة على وجوب إثباته فيها، وأن البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة المنصوص عليها في القانون تتفق مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة في الحدود التي تثبت فيها تلك البيانات في الدفاتر.

وبالنسبة لرأي مراجع الحسابات في تقرير المراجعة فإنه يجب النص على ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر يعطيان على التوالي صورة صادقة وواضحة عن حالة أعمال المنشأة ونتائج عملياتها.

ومن ناحية أخرى أوضح دستور المهنة أنه يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه، وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية، وما تقضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها. ومن ناحية أخرى يجب أن يشير في تقريره إلى كل إجراء اتخذته إدارة المنشأة أثناء العام، ويكون من شأنه تكوين احتياطي سري أو استعماله كلياً أو جزئياً (فيما عدا البنوك وشركات التأمين). وأن يوضح في تقريره التغييرات التي حدثت في الأسس التي تؤثر تأثيراً كبيراً على الحسابات الختامية والميزانية محل المراجعة.

ونص دستور المهنة على ضرورة أن يستخدم مراجع الحسابات في تقريره أو شهادته أسلوباً واضحاً لا يحتمل اختلاف التأويل، كما ينبغي على مراجع الحسابات أن يبين مدى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود، وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهمته أو التي تنظم شئونها.

ومن ناحية أخرى أشار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر إلى ضرورة تحفظ مراقب الحسابات في تقريره، في حالة ما إذا كان للمنشأة فروع لم يتمكن من زيارتها، وأن يوضح ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع. وفي حالة عدم وفاء نظام التكاليف للغرض منه، أو تعديل طريقة الجرد التي سبق وأن اتبعتها المنشأة، أو تغيير أسس المحاسبة خلافاً لما يجري عليه العمل في المنشأة من قبل مما يؤثر على أرباحها. وإذا تبين لمراجع الحسابات أن الميزانية والحسابات الختامية تحتاج إلى تعديل، فعليه توجيه المسئولين لذلك. وفي حالة عدم الاستجابة عليه أن يشير عن طريق الملاحظات والتحفظات إلى هذا الأمر.

ويجب أن تكون التحفظات الواردة في تقرير المراجعة إن وجدت، واضحة وسهلة الفهم وتمكن ولو على وجه التقريب، من معرفة أثر وجهة نظر مراجع الحسابات على المركز المالي ونتيجة الأعمال. ويعتبر التحفظ كافياً إذا وضع لقارئه الأساس الذي يتيح له الاسترادة من البحث إذا أراد. ولم يرد في دستور المهنة ما يشير إلى كيفية ذكر مدى استقلال مراجع الحسابات، وتاريخ التقرير.

وطبقاً لدستور المهنة يعتبر المحاسب أو المراجع مخلاً بآداب المهنة إذا سمح أن يقرن أسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج مستقبلية، قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.

٣/٢. علاقة قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بمهنة المراجعة:

باستقراء مواد القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية، يتضح أنه يجب أن يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر، ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وتعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه. وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن (مادة ١٠٣)، وتنص المادة ٢٦٥ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أنه في حالة تعدد مراقبي

الحسابات، فيجوز لكل منهم أن يقوم بالإطلاع على دفاتر المنشأة وطلب البيانات والإيضاحات [illegible] وإذا تعدد [illegible] ذلك يجب أن يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريرا موحدا، وفي حالة الاختلاف فيما بينهم يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهم.

يتضح مما سبق أن القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد أوجد طلبا على مهنة المراجعة، وقد أشار هذا القانون إلى أن مراجع الحسابات يجب أن يعد تقرير عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المساهمة يتضمن ما يلي:

أ - ضرورة النص على ما إذا كان مراقب الحسابات قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرضي.

ب - ضرورة النص على ما إذا كان من رأي المراجع أن المنشأة تمسك حسابات ثبت له انتظامها، وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، لابد من النص على ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط تلك الفروع. وبالنسبة للشركات الصناعية ضرورة النص على ما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات تكاليف ثبت له انتظامها.

جـ- ينبغي على مراجع الحسابات أن يوضح في تقريره أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات، وما إذا كان من رأيه، وفي ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه، أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام المنشأة على وجوب إثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح المنشأة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.

د - من الضروري أن ينص تقرير المراجعة على ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول المرعية، مع بيان ما جد من تعديلات في طريقة الجرد التي أتبعت في السنة السابقة، إذا كان هناك تعديل.

هـ - ينبغي أن يوضح تقرير المراجعة ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليه في القانون واللائحة التنفيذية، متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة. وما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام المنشأة، أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط المنشأة، أو في مركزها المالي، وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه.

يقضي الملحق رقم ٣ من اللائحة التنفيذية بند ٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، على أنه يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بالمراجعة الشاملة للميزانية، وذلك حتى يتمكن من إبداء رأيه فيما يلي:

أ - إذا كانت الميزانية قد تم إعدادها طبقا للنظم المحاسبية المتعارف عليها، وبصفة منتظمة من سنة إلى أخرى، وبما يتفق وطبيعة عمل المنشأة.

ب - نتائج الأعمال والوضع المالي للشركة، وجميع البيانات الظاهرة بالميزانية مترابطة مع بعضها البعض، ومتفقة مع ما حصل عليه المراقب من المعلومات. وأنه قد تم الإفصاح بطريقة مناسبة ومقبولة عن جميع البيانات والمعلومات الظاهرة بالميزانية.

جـ - عدم مخالفة بيانات الميزانية للقوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بالمنشأة ونشاطها.

د - رأي مراجع الحسابات عن الميزانية، نتيجة لكافة الاختبارات التي قام بها والمراجعة الشاملة للميزانية.

ويتضح من العرض السابق أن المشرع قد تدخل في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بالشركات المساهمة في تحديد أهم عناصر تقرير مراجع الحسابات في صورة محددة.

وباستقراء مواد القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ومواد اللائحة التنفيذية لهذا القانون، التي لها صلة بتقارير المراجعة، يتضح أن ما ورد بهذا القانون ولائحته التنفيذية يتعلق بتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية فقط. ومن ناحية أخرى يتطلب هذا القانون من مراجع الحسابات أن يذكر في تقريره، ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة، وما إذا كان حساب الأرباح الخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح المنشأة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية. وتجدر الإشارة أن الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر ينطوي على عناصر معينة تتضمن نسبة معينة (أيا كانت هذه النسبة) من التقدير، والتقدير بطبيعته لا يمكن بحال من الأحوال أن يتطابق تماماً مع الحقيقة. وبالتالي فإن النص على أن الميزانية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة، وحساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح المنشأة أو خسائرها، كما ورد بالقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لا يتمشى مع هذا الوضع، ومن الأفضل لمراجع الحسابات أن يبين في تقريره ما إذا كانت الميزانية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي في تاريخ معين، وعن أرباح المنشأة أو خسائرها عن مدة معينة، وذلك في حدود ما هو ثابت بالدفاتر، وطبقاً للبيانات والإيضاحات التي أعطيت له.

وفي حقيقة الأمر فإن عبارة True and Fair View of the State of Affairs. ليس معناها المركز الحقيقي كما جاء بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، ولكنها تعني صورة صادقة أو عادلة لمركز المنشأة. أي أنه لا يقصد بها المركز الحقيقي للشركة بل يقصد بها أن القوائم المالية تمثل الحالة الصادقة المثبتة في دفاتر المنشأة، والمأخوذة من واقع المستندات.

وعلى الرغم من أن اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، نصت على أنه يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بمراجعة حسابات المنشأة أثناء السنة المالية طبقاً للأصول المرعية. ويكون على مراجع الحسابات بصفة خاصة مراعاة المبادئ المبينة بالملحق رقم ٣ باللائحة

التنفيذية للقانون، وأهمها ضرورة إبداء رأيه في ما إذا كانت البيانات الظاهرة بالميزانية مترابطة مع بعضها البعض، ومتفقة مع ما حصل عليه مراقب الحسابات من المعلومات، وأنه قد تم الإفصاح بطريقة مناسبة ومقبولة عن جميع البيانات والمعلومات الظاهرة بالميزانية. ويلاحظ أنه لا يوجد في هذا القانون أو في اللائحة التنفيذية ما يفيد بضرورة الإفصاح عن ذلك في تقرير المراجعة، كما تتجاهل تقارير المراجعة المنشورة في الممارسة المهنية ذلك، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى اعتبار مراجع الحسابات الارتباط بين الحسابات وبعضها البعض جزء من أعمال المراجعة التي قام بها.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد في هذا القانون، أو لائحته التنفيذية، ما يلزم مراجع الحسابات بالإفصاح في تقريره عن أية معلومات أخرى لا تحتويها القوائم المالية ويرى مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها، كما لا يوجد في القانون ولائحته التنفيذية أي نص يتعلق بوجود التحفظات في تقرير المراجعة، وأسبابها، وكذلك ما يؤكد استقلال مراجع الحسابات وتاريخ تقريره. ولا يوجد في هذا القانون أو لائحته التنفيذية من ناحية أخرى ما يشير إلى تقارير مراجع الحسابات الأخرى، بخلاف تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، ولا يوجد أيضا أي شئ يتعلق بمعايير إعداد تقارير المراجعة.

٤/٢. علاقة قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بمهنة المراجعة في مصر.

باستقراء مواد القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية، يتضح أنه يجب أن تعد الشركة القابضة والشركات التابعة لها قوائم مالية سنوية يراجعها الجهاز المركزي للمحاسبات، ويعد تقريراً عن مراجعته السنوية لهذه القوائم، ويجب أن تعد الشركات التابعة وتنشر تقريراً ربع سنوي عن عملياتها الجارية، ويجب أن يصادق الجهاز المركزي للمحاسبات على هذا التقرير. ويجب أن يفصح التقرير ربع السنوي

للشركات التابعة عن مقارنات مع الفترات المالية المماثلة عن السنة المالية السابقة، وكذلك الأرقام المخططة والمدرجة في الموازنة التقديرية.

ويتبين من استقراء المواد الواردة في هذا القانون ولائحته التنفيذية، أن هذا القانون قد ألزم الشركات الخاضعة له بإعداد قوائم مالية سنوية وربع سنوية، وقوائم قطاعية. مع ضرورة مقارنة هذه القوائم مع الفترات المالية المماثلة في السنة السابقة، وكذلك مع الأرقام المخططة والمدرجة في الموازنة التقديرية. وأن يصادق عليها الجهاز المركزي للمحاسبات.

وبالتالي فإن هذا القانون قد أوجد طلباً رسمياً على الإفصاح المحاسبي السنوي والفتري، وكذلك الإفصاح المحاسبي على المعلومات القطاعية وعلى التنبؤات المالية، وبالتالي أوجد هذا القانون طلباً غير مباشر على تقارير جديدة للمراجعة بخلاف تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، مثل تقرير فحص القوائم المالية المرحلية، وتقرير مراجعة القوائم المالية القطاعية، وتقرير مراجعة التنبؤات المالية. ورغم ذلك لا يوجد في هذا القانون ما يشير إلى شكل ومحتوى تقارير المراجعة. ومن الواضح أن هذا القانون لم يتدخل في تحديد عناصر تقرير مراجع الحسابات، وإنما ترك الأمر للقواعد المنظمة لذلك بالنسبة للجهاز المركزي للمحاسبات.

وفي حقيقة الأمر أنه عندما بدأت مصر خطواتها الجادة في تنفيذ برنامج الخصخصة بصدور قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، فإنه أصبح للجهاز المركزي للمحاسبات دور جديد في الرقابة على عمليات الخصخصة التي تتمثل في التصرف في أموال الدولة إما بالبيع، سواء تمثل ذلك في بيع المشروعات أو بيع بعض الأصول، أو بيع الأسهم، أو تأجير تلك المشروعات، أو إسناد إدارتها إلى القطاع الخاص. ويقوم الجهاز المركزي للمحاسبات في هذا الصدد بإعداد تقرير يتضمن نتائج مراجعة الدراسات المتعلقة بتقييم أصول وخصوم الشركات التي يتقرر بيعها، والتي تقوم الشركات القابضة والتابعة بموافاته بها، وكذلك نتائج مراجعة الأسس التي تم الاستناد إليها في اختيار أسلوب

لخصخصة المناسب لكل شركة. وبيان مدى سلامة الأسس المستخدمة في تقييم صافي أصول المشروعات العامة التي يتقرر بيعها. وبعد ذلك يشترك الجهاز في مراجعه إجراءات البيع وإعداد تقرير يتضمن مدى التحقق من سلامة إجراءات البيع.

ولقد خلق هذا الوضع طلباً جديداً على خدمات مراجعي الحسابات التابعين للجهاز المركزي للمحاسبات، ولكن هذا الطلب غير محدد ولا توجد أي معايير تحكمه وإنما الأمر متروك للقواعد العامة المستخدمة في عملية التقييم.

٥/٢. علاقة قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بمهنة المراجعة:

يتضح من استقراء مواد القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية، أنه يجب أن تفصح الشركات الخاضعة لهذا القانون والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، عن قوائم مالية سنوية ومرفقاتها، حسب النماذج الموضحة في هذا الشأن. ويجب أن تراجع تلك القوائم ويعد عنها تقرير مراجعة، وينبغي أن تقدم كل شركة طرحت أسهمها للاكتتاب العام وعلى مسئوليتها لهيئة سوق المال قوائم مالية نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها، وعلى أن يرفق بهذه القوائم تقرير مراجعتها. وإذا واجهت المنشأة ظروفاً جوهرية طارئة تؤثر على نشاطها أو في مركزها المالي، فعليها أن تفصح فوراً عن ذلك في صورة ملخص وافٍ.

ويجب على الشركات الخاضعة لهذا القانون ومراقب حساباتها موافاة هيئة سوق المال بما تطلبه من بيانات ووثائق للتحقق من صحة البيانات الواردة بالتقارير الدورية للشركة.

وقد ألزم هذا القانون مراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة حسابات الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، بأداء عملية المراجعة الخارجية وإعداد تقرير عنها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، والتأكد من التزام هذه الشركات

بمعايير المحاسبة الدولية. وبعد صدور معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، والذي ينص على أن هذه المعايير متفقة مع معايير المحاسبة الدولية، فإن كل ذلك يؤكد على أهمية فهم والتزام مراجعي الحسابات في مصر بمعايير المراجعة الدولية، التي قام الباحث باستقرائها في الفصل الثالث، وبتقييمها في الفصل الخامس من هذا البحث.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ يطبق على جميع الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو القطاع الخاص، الأمر الذي يؤكد على ضرورة إعداد هذه الشركات لقوائمها المالية استناداً على معايير المحاسبة الدولية التي تبنتها المعايير المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧. ومن ناحية أخرى فإن تقارير المراجعة يجب أن تعتمد على معايير المراجعة الدولية، وقد سبق أن أوضح الباحث أن هذه المعايير تسمح بالتفاوت بين الدول المختلفة لمراعاة الظروف المحلية لكل دولة، ومن هنا تظهر أهمية هذا البحث لمحاولة صياغة تقارير المراجعة التي تتفق مع كل من المعايير الدولية ومع الظروف والمتطلبات المحلية.

أي أن هذا القانون استهدف تقنين وتطوير الإفصاح المحاسبي للشركات التي تطرح وتتداول أوراقها المالية بالبورصة، وحدد أيضاً عدد من القوائم المالية السنوية والمرحلية (نصف وربع سنوية)، وكذلك القوائم المالية الملخصة.

وقد أوجد طلباً على تقارير مراجعة جديدة، بخلاف تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، مثل تقرير فحص القوائم المالية المرحلية، وتقرير مراجعة مرفقات القوائم المالية، وتقرير مراجعة القوائم المالية الملخصة والبيانات المختارة، وذلك بغرض توفير معلومات كافية وملائمة. ومن خلال تلك التقارير يمكن اعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

ومن ناحية أخرى فقد أوجد القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ طلباً على تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة صناديق الاستثمار. حيث تعتبر صناديق الاستثمار من الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية. وطبقاً لهذا القانون فإنه يجب أن يتخذ صندوق الاستثمار شكل شركة مساهمة تركز نشاطها في تجميع الأموال من المساهمين وإعادة استثمارها في الأوراق المالية. ووفقاً لهذا القانون يتولى مراجعة حسابات صندوق الاستثمار مراقبان للحسابات يتم اختيارهم من بين المراجعين المقيدين في سجل يعد لهذا الغرض، ومع ذلك يجب أن يقدما تقريراً موحداً، وفي حالة الاختلاف بينهما يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهما.

وتعتبر مراجعة حسابات صناديق الاستثـ... أهمية خاصة نظراً لأن تنظيم وتنشيط سوق رأس المال في مصر، يعتبر من أهم آليات التوجه نحو اقتصاد السوق والإصلاح الاقتصادي. وتعتبر صناديق الاستثمار من أهم آليات تدعيم وتطوير سوق رأس المال، وبالتالي فإن مراجعة حسابات صناديق الاستثمار سيزيد من ثقة الجمهور عامة، وأصحاب وثائق الاستثمار بصفة خاصة في كفاءة الأداء المالي والاقتصادي لهذه الصناديق.

وقد اشترط هذا القانون أن تعد صناديق الاستثمار قوائم مالية ربع ونصف سنوية معتمدة من مراجعي الحسابات، على أن تتمشى هذه القوائم مع قواعد الإفصاح الواردة في الملحق رقم (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون. ويتم تقديم تلك القوائم مرفقاً لها تقرير مراجعي الحسابات إلى هيئة سوق المال. ويجب أن تشمل تقارير مراجعة صناديق الاستثمار على رأي مراجعي الحسابات بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لها في التعبير عن المركز المالي ونتيجة أعمال الصندوق. ولا تختلف تقرير مراجعي الحسابات حسابات صناديق الاستثمار عن تقارير مراجعي الحسابات بصفة عامة، حيث أنه يعتبر بمثابة تقرير عن مراجعة مالية خارجية، وإن كان لها طبيعتها المميزة التي تفرضها طبيعة ونشاط وأهداف الصندوق.

ومن ناحية أخرى فقد ألزم هذا القانون (المادة رقم ٥) الشركات التي تطرح أوراق مالية للاكتتاب العام، بإعداد نشرة اكتتاب معتمدة من هيئة سوق المال، ومن مراجع الحسابات. ومن الضروري أن تتضمن هذه النشرة غرض المنشأة، ومدتها، ورأس مالها المصدر والمدفوع، وسابقة أعمال المنشأة، وأسماء أعضاء مجلس الإدارة وخبراتهم، ومواصفات الأوراق المالية المطروحة وشروط طرحها وخطة المنشأة في استخدام تلك الأموال وتوقعاتها بالنسبة لنتائج استخدام تلك الأموال،وموجز للقوائم والبيانات المالية عن السنوات الثلاث السابقة، أو عن المدة من تاريخ تأسيس المنشأة أيهما أقل، وذلك وفقاً لقواعد الإفصاح الموضحة في نشرة الاكتتاب التي وضعتها الهيئة في اللائحة التنفيذية للقانون. ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول أن هذا القانون خلق طلباً جديداً على مهنة المراجعة، وعلى إعداد مراجع الحسابات لتقريره عن نشرة الاكتتاب في الأسهم والسندات الجديدة، يبدي فيه رأيه في كل ما ورد نشره الاكتتاب من ناحية مدى ملائمة أساليب التنبؤ، ومدى تمشيها مع الأساليب العلمية والمهنية المستخدمة عند إعداد الدراسات المماثلة، ومدى التحقق من المعلومات الواردة في نشرة الاكتتاب دون التحقق من إمكانية تحقيق نتائج معينة للنشاط.

٦/٢. علاقة التشريعات والقوانين الأخرى بمهنة المراجعة في مصر:

هناك تشريعات إخرى لها تأثيرات محدودة على مهنة المراجعة في مصر أهمها القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن حوافز الاستثمار، والذي نص على اعتبار الشركات المنشأة طبقاً لهذا القانون أياً كان شكلها القانوني من شركات القطاع الخاص، وبالتالي ينطبق عليها أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية، فيما عدا ما يرد به نص خاص.

ونص القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال واستثماراتها في مادته الأولى على سريان أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، على هذه الشركات فيما يتعلق بمراجعة حساباتها، ما لم يرد نص خاص في هذا القانون. في حين نصت المادة

نتم ١٠ من هذا القانون على أنه يجب أن يكون للشركة مراقبان للحسابات من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، مع ضرورة إرسال تقريرا معتمداً من مراجعي الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركة إلى هيئة سوق المال.

ولا توجد نصوص في قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولائحته التنفيذية، تتعلق بمراجعة الحسابات وإعداد تقارير المراجعة، إلا فيما يتعلق بإلزام الشركات والممولين باعتماد إقراراتهم الضريبية من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين، طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١، والمتعلقة بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، أو من الجهاز المركزي للمحاسبات حسب الأحوال. ومن ناحية أخرى فقد نصت اللائحة التنفيذية لهذا القانون على ضرورة أن يقدم إلى المأمورية المختصة مع الإقرار الضريبي والقوائم المالية للشركة صورة من تقرير المراجع. ويجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات ما إذا كان مراجع الحسابات قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورة لأداء مأموريته على وجه مرضي، وما إذا كانت البضاعة قد تم تقديرها بسعر التكلفة، مع بيان البضاعة التي تم تقديرها على أساس آخر غير سعر التكلفة مع إيضاح فروق التقييم وأسبابها. وقد نصت اللائحة التنفيذية أيضاً بضرورة بيان رأي مراجع الحسابات فيما إذا كانت الدفاتر والسجلات التي تمسكها المنشأة أمينة، وتظهر حقيقة النشاط والأرباح، وأنها مؤيدة بالمستندات الصحيحة واللازمة وفقاً للعرف المحاسبي السليم. وفي حالة وجود فرع أو فروع للمنشأة لم يتمكن من زيارتها، فعليه أن يوضح في تقريره ما إذا كان قد أطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع. ويتفق القانون الضريبي في هذا الشأن مع قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وجدير بالذكر أن قانون الإشراف والرقابة على شركات التأمين رقم ٩١ لسنة ١٩٩٥ قد أشار إلى العديد من الأمور التي يجب أن يأخذها

مراجع الحسابات في الاعتبار، ويشير إليها في تقريره. مثل بيان مدى التحقق من ميزانية المنشأة وحساب الأرباح والخسائر، وبيان الإيرادات والمصروفات، وأنها قد أعدت على الوجه الصحيح وأنها تمثل المنشأة تمثيلاً صحيحاً من واقع دفاترها والبيانات الأخرى، التي وضعت تحت تصرف مراجع الحسابات ويجب على مراجع الحسابات طبقاً لهذا القانون أن يوضح الوسائل التي توصل بها للتحقق من وجود الأصول وتقييمها، وكيفية تقدير التعاقدات القائمة، وأن يتأكد من سلامة توزيع الإيرادات والمصروفات التي لا يمكن تخصيصها لقسم أو أقسام معينة مع بيان أي مخالفة قامت بها المنشأة في هذا الصدد.

ومن ناحية أخرى فقد تضمن قانون البنوك رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ ضرورة إشارة مراجع الحسابات في تقريره، إلى الوسائل التي من خلالها تحقق مراجع الحسابات من وجود الأصول وتقييمها، وما إذا كانت العمليات التي قام بمراجعتها تخالف أحكام قانون البنوك أو اللوائح والقرارات الصادرة تنفيذاً له، مع ضرورة إرسال مراجع الحسابات لصورة من تقرير المراجعة إلى محافظ البنك المركزي.

ومن ناحية أخرى لم ينص قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤، صراحة على أية متطلبات خاصة بتقارير المراجعة.

أي أن هناك بعض التشريعات والقوانين الأخرى تتطلب ضرورة إشارة مراجع الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت هناك أي مخالفات لتلك القوانين، مثل قانون الإشراف والرقابة على شركات التأمين رقم ٩١ لسنة ١٩٩٥، وقانون البنوك رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧. في حين أن قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ لم ينص صراحة على أي متطلبات خاصة بمهنة المراجعة. إلا أنه يعتقد أن مخالفة المنشأة لهذا القانون يجب أن ينظر لها مراجع الحسابات كتصرفات غير قانونية ويجب أن يفصح عنها في تقريره وفقاً لما يصل إليه في هذا الشأن، وإن كان لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية.

٧/٢. علاقة القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزي للمحاسبات بمهنة المراجعة في مصر:

يباشر الجهاز المركزي للمحاسبات اختصاصاته بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام، والشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام، والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات قطاع الأعمال العام أو بنك من بنوك القطاع العام، بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها.

وحدد هذا القانون كيفية قيام الجهاز بأعمال الرقابة على تلك الشركات، كما حدد محتوى تقارير مراجعي الجهاز. ولم يحدد هذا القانون عنوان لتقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية. وحدد الجهة الموجه إليها التقرير في الجمعية العامة. مع تحديد القوائم المالية التي يتم مراجعتها في الميزانية وحساب العمليات الجارية أو حساب الأرباح والخسائر عن سنة مالية، وتتضمن محتويات تقرير المراجعة وفقاً لهذا القانون في العناصر التالية:

ا - النص على أن العملية مراجعة للميزانية والحسابات الختامية، وبيان ما إذا كان الجهاز قد حصل على كل الإيضاحات والبيانات التي رأى ضرورة الحصول عليها، وما إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للوحدة، وعن حقيقة فائضها، أو عجزها في نهاية العام، وأنه تم إعدادها وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

ب - النص على طريقة الجرد والتقويم التي اتبعتها الوحدة، ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للإجراءات التي اعتمدها الجهاز والأصول المرعية. وينبغي الإشارة في التقرير إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم أو الجرد، وأثر ذلك على نتائج الحسابات.

جـ - بيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة، تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمة من وجوب إثباته فيها.

د - إبداء الرأي فيما إذا كانت المخصصات التي كونتها الوحدة، كافية سليمة لتغطية الاهلاكات والمسئوليات والديون المستحقة، مع بيان ما إذا كانت هناك احتياطيات لم تظهر في الميزانية (احتياطيات مستترة)، أي المغالاة في تكوين المخصصات.

هـ - إيضاح ما يكون قد وقع اثناء السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة، أو على مركزها المالي، أو على أرباحها. مع بيان ما يكون قد اتخذ في شأن ذلك، وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانية.

و - بيان مدى ملاءمة النظام المحاسبي، وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة المحاسبية والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر، وأيضاً للتحقق من سلامة التصرفات ذاتها.

ز - الإفصاح عن أية معلومات أخرى لا تحتويها القوائم المالية. ورأي مراجع الحسابات ضرورة الإفصاح عنها. وعلى الأخص الكشف عن الوقائع التي علم بها أثناء تأدية مهمته والتي لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التي يشهد بصحتها، وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً لازماً لكي تعبر هذه الحسابات والأوراق عن الواقع، وكذلك الكشف عن أي نقص أو تحريف أو تمويه في هذه الحسابات من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالي، أو حقيقة الأرباح والخسائر للوحدة محل المراجعة.

ولا يوجد في هذا القانون ما يتعلق بمعايير إعداد مراجع الحسابات لتقارير المراجعة، أو ما يتعلق بالحالات التي يبدي فيها مراجع الحسابات التقرير غير نظيف وكذلك لتاريخ تقرير المراجعة.

ومن ناحية أخرى يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات إيضاً مباشرة مهامه من حيث تنفيذ الخطط في صورة الموازنات التخطيطية أو التقديرية وتقييم الأداء، أي أنه يقوم بدور الرقيب على استخدام المال

عام، بحيث يكون هذا الاستخدام على أسس ومعايير اقتصادية تحقق الكفاءة والفعالية، وضمان سلامة التصرفات المالية. ويتم ذلك عن طريق إدارة خاصة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء.

مما سبق يتضح أن هذا القانون قد أوجد طلبا على مراجعة القوائم المالية السنوية، والمرحلية، وكذلك مراجعة القوائم المالية التقديرية.

٨/٢. معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠:

أصدر وزير الاقتصاد في أكتوبر سنة ٢٠٠٠ القرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ والذي تضمن ستة معايير للمراجعة. وتعتبر هذه المعايير أخر الإجراءات التنظيمية التي تحكم تقرير المراجعة في مصر، وقد نص القرار الوزاري رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ على تطبيق معايير المراجعة الدولية بشأن الموضوعات التي لم يتم تناولها في معايير المراجعة المصرية المرافقة لهذا القرار، لحين صدور المعايير المصرية لتلك الموضوعات. حيث أعدت معايير المراجعة المصرية بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. وقد نص هذا القرار الوزاري على أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقاً لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق.

وبتحليل ودراسة معايير المراجعة المصرية الستة الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارية الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠، يتضح أنها تشتمل على المعيار رقم ١٠٠ ويتعرض لموضوع إطار عمل معايير المراجعة المصرية، والمعيار رقم ٢٠٠ ويختص بتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، والمعيار رقم ٢١٠ ويختص بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تم مراجعتها، والمعيار رقم ٢٢٠ ويعرض لموضوع تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، والمعيار رقم ٢٣٠ ويختص باختيار المعلومات المالية المستقبلية، والمعيار رقم ٢٤٠ ويختص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

وقد استخدمت معايير المراجعة المصرية المشار إليها كلمة مراجع الحسابات، ووصفته بأنه الشخص الذي يتحمل المسئولية النهائية عن اعتماد تقرير المراجعة سواء كان تقرير عن مراجعة قوائم مالية سنوية، أو غيره من التقارير الأخرى عن الخدمات ذات الصلة بالقوائم المالية، وعند الإشارة إلى مراجعة القوائم المالية السنوية، فإن كلمة مراجع تشير إلى مراقب الحسابات، أما عند الإشارة إلى الخدمات ذات الصلة بالمراجعة فإن من يقوم بتقديم تلك الخدمات ليس بالضرورة هو مراقب الحسابات، ورغم ذلك استخدمت تلك المعايير كلمة مراقب الحسابات في عنوان تقارير المراجعة. ولا شك أن كلمة مراجع الحسابات أعم وأشمل من كلمة مراقب الحسابات. حيث يختص مراقب الحسابات بالنواحي القانونية المتعلقة بالقوائم المالية السنوية، في حين يختص مراجع الحسابات بالإضافة إلى ذلك بالخدمات ذات الصلة بعملية المراجعة.

أي أن معايير المراجعة الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ ما هي إلا تعريب وترجمة لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مع وجود بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها مثل عدم إضافة لفظ المستقل إلى عنوان تقرير المراجعة، وكذلك النص على ضرورة إشارة مراجع الحسابات في تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية على فقرة تفي بما تتطلبه القوانين واللوائح المصرية السارية والخاضعة لها المنشأة محل المراجعة، على أساس أن المراجعة ترتبط بالنواحي القانونية، وبالتالي لابد من أخذها في الاعتبار عند إعداد تقرير المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن صدور معايير المراجعة المصرية بهذا الشكل والذي يتفق مع معايير المراجعة الدولية ربما يكون قد جاء نتيجة لأن القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بشأن سوق رأس المال ولائحته التنفيذية، قد نص على ضرورة قيام مراجع الحسابات بأعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (المادة رقم ٥٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢)، كما أن تلك المعايير قد أخذت بوجهة نظر بعض مكاتب

المراجعة الكبرى بمصر والتي على دراية ومعرفة بمعايير المراجعة الدولية، حيث كانت بعض تلك المكاتب الكبيرة بمصر تعد وتنشر تقارير المراجعة بما يتمشى تقريباً مع معايير المراجعة الدوليه، وذلك قبل صدور معايير المراجعة المصرية بالقرار الوزاري السابق الإشارة إليه.

وتجدر الإشارة إلى أن صدور معايير المراجعة المصرية بقرار وزاري قد زاد من مشكلة تعقيد البيئة التشريعية والقانونية للممارسة المهنية في مصر، ذلك لأن القرار الوزاري لا يلغي ما جاء بالتشريعات والقوانين المصرية المختلفة والتي سبق واستعرضها الباحث في الجزء السابق، خاصة ما ورد في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن الشركات المساهمة، وكذلك القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزي للحسابات، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين في سنة ١٩٥٨. لقد اتضح من خلال استقراء تلك التشريعات والقوانين ذات العلاقة بمهنة المراجعة وتقارير المراجعة والتي صدرت في أوقات مختلفة وظروف بيئية مختلفة عدم وجود اتساق بينها فيما يتعلق بتقارير المراجعة، ووجود محتويات مختلفة لتقارير المراجعة بتلك القوانين، وبالتالي فأن صدور معايير المراجعة المصرية بقرار وزاري من وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية لم يلغي ما جاء بتلك القوانين فيما يخص تقارير المراجعة،مما يزيد من حالة عدم الاتساق السائدة في بيئة الممارسة المهنية الحالية بمصر، نتيجة اختلاف ما ورد بتلك القوانين والتشريعات وبين القرار الوزاري الخاص بإصدار معايير المراجعة المصرية. إن مراجعي الحسابات في مصر مازالو ملزمين قانوناً رغم صدور معايير المراجعة المصرية بمراعاة ما جاء بالقوانين التي تحكم الممارسة المهنية بمصر بشأن تقارير المراجعة بالإضافة إلى الالتزام بما ورد في معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري السابق الإشارة إليه، الأمر الذي يزيد من تعقيد الأمور في الممارسة العملية، خاصة وأن تلك المعايير صدرت بقرار وزاري وهو يمثل مرتبة تشريعية أقل من القوانين السابق الإشارة إليها. ومن الناحية المهنية فإن

تلك المعايير لم تصدر من قبل تنظيم مهني يضمن التزام أعضاء المهنة بها، ويكون لهذا التنظيم المهني حق مساءلة مراجعي الحسابات في حالة عدم الالتزام بتلك المعايير أو توقيع العقوبات المهنية عليهم في إطار قانوني وتشريعي محدد. إن هذه المعايير لم تتضمن القوة الملزمة التي تضمن عدم الخروج عليها بالنسبة لمراجعي الحسابات بمصر سواء بمكاتب المراجعة الخاصة أو بالجهاز المركزي للمحاسبات، خاصة وأن مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ملتزمين بما ورد في القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وبتعليمات الجهاز المركزي للمحاسبات دون غيرها فيما يتعلق بتقارير المراجعة، وبالتالي فإن تلك المعايير سيكون تطبيقها مقصوراً على مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة فقط دون وجود آليات تضمن التزامهم بتطبيقها، ومساءلتهم في حالة عدم التزامهم بتنفيذ ما ورد بها. إن عدم صدور تلك المعايير عن تنظيم مهني يجعلها غير ملزمة لجميع مراجعي الحسابات بمصر سواء العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة أو بالجهاز المركزي للمحاسبات ويؤدي إلى زيادة حدة المشكلة بالنسبة للممارسة المهنية في مصر.

ومن ناحية أخرى فإن معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ لم تتناول إلا معايير إعداد تقارير المراجعة على أساس أنه لابد من الاهتمام بجودة المنتج النهائي لعملية المراجعة (تقارير المراجعة). إن الارتقاء بالمستوى المهني بمصر كان يتطلب أن تتعرض معايير المراجعة المصرية للخطوات الأولى والأساسية لعملية المراجعة من ناحية تحديد مسئوليات وواجبات مراجع الحسابات، وتحديد معايير تخطيط وأداء عملية المراجعة، وتحديد معايير الاستقلال، وبيان كيفية تعيين وعزل ومساءلة مراجع الحسابات وغيرها. بدلاً من البدء بالخطوة الأخيرة التي تتضمن معايير إعداد تقارير المراجعة دون التعرض لمعايير تخطيط وتنفيذ ما ورد بتلك التقارير من معلومات، وشرح ما تحتويه تلك التقارير من معلومات ومصطلحات إنه كان من الضروري صياغة معايير المراجعة المصرية بصورة متكاملة

بدلا من البدء بالخطوة الأخيرة لعملية المراجعة، أو كان يمكن الانتظار لحين الانتهاء من وضع هيكل متكامل لتلك المعايير بدلا من إصدار معايير المراجعة المصرية على أجزاء متفرقة وعلى فترات زمنية مختلفة، مما قد يؤدي إلى عدم وجود ترابط وتناسق بينها، علاوة على ضرورة تحقيق الاتساق بين تلك المعايير وبين ما ورد بالتشريعات المختلفة بشأن تقارير المراجعة.

القسم الثاني

مراجعة دورات العمليات

وتقرير مراقب الحسابات

نتناول في هذا الباب متطلبات ومشاكل مراجعة أهم دورات عمليات المشروع الاقتصادي، وهي دورات؛ الإيرادات والمتحصلات، النفقات والمدفوعات، المخزون، والتمويل، كما نتناول تقرير مراقب الحسابات.

ويشتمل هذا الباب على ستة فصول كالتالي:

الفصل الأول : مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات.

الفصل الثاني : مراجعة دورة النفقات والمدفوعات.

الفصل الثالث : مراجعة دورة المخزون.

الفصل الرابع : مراجعة دورة التمويل.

الفصل الخامس: ماهية وأهمية ومعايير تقرير مراقب الحسابات.

الفصل السادس: المتطلبات المهنية لإعداد تقرير مراقب الحسابات.

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

Audit of The Revenues and Collection Cycle

نتناول في هذا الفصل متطلبات ومشاكل مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات. وذلك من خلال استعراض التوصيف المحاسبي لهذه الدورة، وكيفية تصميم وأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الدورة، وكيفية تصميم وأداء اختبارات تفاصيل الأرصدة.

١ - التوصيف المحاسبي لدورة الإيرادات والمتحصلات:

يعتبر إلمام مراقب الحسابات جيداً بالمتطلبات المحاسبية لدورة الإيرادات والمتحصلات النقدية شرطاً ضرورياً لتخطيط وأداء أعمال المراجعة بكفاءة. ولذلك فهو مطالب بالوقوف على طبيعة حسابات وعمليات دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية، وكذا أهم مستندات وسجلات هذه الدورة، وأسس القياس والإفصاح المحاسبي ذات الصلة.

وبداية فسوف نركز في عرضنا لمراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات على الشركات التجارية بصفة خاصة، مع الإشارة، قدر الإمكان، حسبما يتطلب الموقف، إلى طبيعة الدورة في الشركات الهادفة للربح بصفة عامة، بغض النظر عن طبيعة نشاطها.

وسوف نوجز، قدر الإمكان، في عرضنا للتوصيف المحاسبي لدورة الإيرادات والمتحصلات. وسوف نركز على؛ حسابات وعمليات دورة الإيرادات والمتحصلات، وأهم مستندات وسجلات هذه الدورة، وأخيراً أهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، ذات الصلة. وذلك على النحو التالي:

١/١- حسابات وعمليات دورة الإيرادات والمتحصلات:

طالما أننا سنركز بصفة أساسية على مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات في الشركات التجارية فإن الإيراد الرئيسي للنشاط سيكون

إيراد مبيعات البضاعة. وما سوى المبيعات من عناصر الإيرادات سوف تعتبر إيرادات فرعية، بغض النظر عن كونها من عناصر إيرادات النشاط، أو من عناصر الإيرادات غير العادية.

والهدف العام من مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات في الشركات التجارية هو تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات الخاصة بهذه الدورة، أو التي تتأثر بهذه الدورة، قد تم تحديدها بصدق، وبما يتمشى مع معايير المحاسبة المصرية، والقوانين واللوائح ذات الصلة.

١/١/١- عمليات دورة المبيعات والمتحصلات:

توجد في الحياة العملية مجموعات كثيرة من العمليات والحسابات المرتبطة بدورة المبيعات والمتحصلات، إلا أن أهمها ما يلي:

أ - المبيعات النقدية والآجلة.
ب - المتحصلات النقدية.
جـ - مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به.
د - تسوية الديون المشكوك في تحصيلها.
هـ - تسوية مصاريف الديون المعدومة.

٢/١/١- حسابات دورة المبيعات والمتحصلات:

ومحاسبياً تؤثر العمليات السابقة على الحسابات التالية:

أ - المبيعات.
ب - العملاء.
جـ - المخزون.
د - النقدية.
هـ - الخصم النقدي المسموح به.
و - مردودات ومسموحات المبيعات.
ز - مصاريف الديون المعدومة.
ح - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
ط - مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها.
ك - تكلفة البضاعة المباعة.

ومحاسبيا تتأثر بعض هذه الحسابات بعمليات أخرى خاصة بدورات أخرى. سوف نتناول كيفية مراجعتها في الفصول القادمة. ومن هذه الحسابات؛ حساب تكلفة البضاعة المباعة، حساب المخزون، وحساب النقدية.

١/ ٢- مستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات:

من المعروف أن دورة المبيعات والمتحصيلات تشمل قرارات وأنشطة الشركة اللازمة لنقل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعد جعلها متاحة للبيع.

وتبدأ هذه الدورة بطلب الشراء المقدم من العميل وتنتهي بتحويل البضاعة، أو الخدمة، إلى حساب خاص بالعميل، ثم يتحول حساب العميل بعد ذلك إلى نقدية.

وعادة ترتبط مستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات بوظائف الشركة الخاصة بهذه الدورة. وعلى مراقب الحسابات الوقوف جيداً على هذه الوظائف وما يرتبط بها من سجلات ومستندات قبل أن يبدأ في تقييم خطر الرقابة وتصميم الاختبارات الأساسية للعمليات.

وفيما يلي أهم الوظائف التي تقوم بها إدارة الشركة وما يرتبط بكل منها من مستندات وسجلات خاصة بدورة المبيعات والمتحصلات.

١/٢/١- تشغيل طلب العميل لشراء البضاعة:

سبق وأشرنا إلى أن طلب العميل لشراء البضاعة هو نقطة البداية لهذه الدورة. وهذا الطلب عبارة عن عرض مقدم من العميل لشراء بضاعة معينة بسعر معين. وإذا ما سارت الأمور طبيعية يجب أن يتبع هذا الطلب تحرير أمر بيع بضاعة من جانب الشركة البائعة.

١/١/٢/١- طلب العميل لشراء البضاعة:

يمكن للعميل أن يقدم طلباً بشراء البضاعة مباشرة للشركة، أو بطرق أخرى أهمها ما يلي:

أ - عن طريق التليفون.

ب - عن طريق رجال البيع التابعين للشركة.

جـ - عن طريق الفاكس.

د - عن طريق الأنترنت.

٢/١/٢/١- أمر البيع:

أمر البيع مستند تعده الشركة البائعة، وهو وسيلة لتوصيل المعلومات الخاصة بالبضاعة التي طلبها العميل في طلب الشراء. ومن أهم هذه المعلومات؛ وصف البضاعة، كمية البضاعة، تاريخ صلاحية البضاعة، ومكان تسليم البضاعة. كما يستخدم أمر البيع كوسيلة لإثبات موافقة الإدارة على منح الائتمان للعميل واعتماد شحن البضاعة.

٢/٢/١- منح الائتمان للعميل:

قبل أن يتم شحن البضاعة للعميل، يجب أن يقوم موظف مسئول بالموافقة على منح الائتمان للعميل، طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحاً بأن البضاعة مباعة على الحساب.

ومن الاعتبارات الخاصة بمنح الائتمان للعميل ما يلي:

أ - أن عدم سلامة إجراءات منح هذا الائتمان يمكن أن تؤدي إلى زيادة أعباء الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها.

ب - أن التوقيع من المسئول على أمر البيع بما يفيد الموافقة على منح الائتمان للعميل يعتبر موافقة أيضاً على شحن البضاعة لهذا العميل.

جـ - أن بإمكان الكثير من الشركات الكبيرة الآن استخدام البرامج الجاهزة في الاعتماد على الحاسب في الموافقة من عدمه على منح الائتمان للعميل، بناءاً على المعلومات الخاصة بالعميل في الملف الرئيسي له وحدود الائتمان المحددة سلفاً. ومن السهل أن تتم الموافقة آلياً على منح الائتمان للعميل طالما كان إجمالي قيمة أمر البيع مضافاً إليها الرصيد المدين للعميل لا تتجاوز حد الائتمان المحدد في الملف الرئيسي للعميل.

وللتوضيح: افترض أن الرصيد المدين لأحد عملاء الشركة في ٢٠٠١/١٠/١ يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وكان أمر البيع المحرر بتاريخ ٢٠٠١/١٠/٢ قيمته ٦٠٠٠٠٠ جنيه على الحساب. وحد الائتمان الأعلى

المتفق عليه مع العميل والمدون في ملفه الرئيسي يبلغ ٧٥٠٠٠٠ جنيه. عندئذ لن يعطي الحاسب موافقة فورية على البيع الآجل بهذا المبلغ لأن إجمالي المستحق على العميل = ٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠ جنيه وهو يتجاوز الحد الأقصى للائتمان لهذا العميل وقيمته ٧٥٠٠٠٠ جنيه. ومن السهل أن يظهر الحاسب أنه بالإمكان البيع الآجل لهذا العميل بمبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيه فقط.

١/٢/٣- شحن البضاعة للعميل:

عند شحن البضاعة للعميل تنتقل ملكية البضاعة المباعة له. لدرجة أن الكثير من الشركات تعترف بإيراد المبيعات عند تمام هذه النقطة، حيث يتم إعداد مستند الشحن يدوياً أو آلياً باستخدام الحاسب، اعتماداً على معلومات أمر البيع. ومستند الشحن هو أساس إعداد فاتورة الشحنة من أصل وأكثر من صورة. والتي بناء عليها يتم إثبات تخفيض مخزون البضاعة في ظل نظام الجرد المستمر.

ويراعي بشأن مستند الشحن ما يلي:

أ - يجب أن يتضمن وصفاً للبضاعة وكميتها وميعاد شحنها وأسم العميل.

ب - يرسل الأصل للعميل ويحتفظ بصور المستند.

جـ - يرجع إليه المسئولون عند إعداد فاتورة المبيعات.

د - تستخدم صورة من الصور كمستند لفاتورة الشحن، وتعتبر الأخيرة عقداً بين شركة النقل والشركة البائعة، وتحتوي فقط على وزن، أو عدد قطع، البضاعة المشحونة.

هـ - تستخدم فاتورة الشحنة في إعداد فاتورة البيع وإجراء قيد اليومية، في يومية المبيعات.

١/٢/٤- إعداد فاتورة المبيعات وتسجيل عملية البيع:

يجب أن تعد الشركة فاتورة المبيعات بدقة وفي الوقت المناسب، لأنها الوسيلة التي يعتمد عليها في إخبار العميل بقيمة البضاعة المستحقة عليه. ومن المهم مراعاة متطلبات الدقة في إعداد فاتورة المبيعات. فيجب

أن تكون هناك فاتورة مبيعات مطابقة لكل بضاعة تم شحنها، وألا تعد أكثر من فاتورة مبيعات للبضاعة التي تم شحنها.

ولإعداد فاتورة المبيعات بطريقة صحيحة يجب تحميل العميل بقيمة البضاعة حسب السعر المعتمد، مع الأخذ في الحسبان مصاريف الشحن والتأمين وطريقة وشروط السداد.

ومن أهم المستندات والسجلات المرتبطة بوظيفة إعداد فاتورة، وتسجيل، المبيعات ما يلي:

١/٤/٢/١- فاتورة المبيعات:

فاتورة المبيعات عبارة عن مستند يوضح؛ وصف وكمية البضاعة المباعة، مصاريف الشحن والتأمين، وشروط السداد. وهي وسيلة لإخبار العميل بقيمة المبيعات وميعاد السداد.

وعادة تعد فاتورة المبيعات من أصل وعدد من الصور، حيث يسلم الأصل للعميل ويتم الاحتفاظ بالصور سواء حفظ مؤقت أو نهائي.

هذا ويمكن إعداد فاتورة البيع باستخدام الحاسب. ويحتاج الأمر إلى إدخال البيانات الخاصة بكل من؛

أ - رقم العميل.
ب - كمية المبيعات.
جـ - مكان تسليم البضاعة المشحونة.
د -شروط البيع.
هـ - أسعار البضاعة من واقع الملف الرئيسي للمخزون.

٢/٤/٢/١- يومية المبيعات:

تستخدم يومية المبيعات لتسجيل عمليات البيع، وعادة توضح هذه اليومية ما يلي:

أ - إجمالي المبيعات مصنفه حسب أساس ملائم، مثل المناطق الجغرافية ورجال البيع والصنف، وخطوط الإنتاج.

ب - أسم العميل وشروط البيع والتسليم والسداد.

[illegible] مردودات ومسموحات المبيعات، ما لم يكن هناك يومية خاصة بهما.

١/٢/٤/٣- تقرير ملخص المبيعات:

وهو مستند يعد باستخدام الحاسب يوضح ملخص المبيعات خلال الفترة المحاسبية. وغالباً سيكون من السهل أن يشتمل هذا التقرير على معلومات تحليلية عن المبيعات على أساس؛ رجال البيع، المنتج، والمنطقة الجغرافية.

١/٢/٤/٤- ملف أستاذ مساعد العملاء:

وهو عبارة عن ملف يستخدم لتسجيل عمليات البيع والمتحصلات النقدية ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل على حدة. ومن المتعارف عليه في الممارسة العملية أن يسمى هذا الملف بدفتر أستاذ مساعد العملاء. وعموماً يلاحظ ما يلي بشأن هذا الملف، أو الدفتر:

أ - في حالة استخدام الحاسب يتم تحديث هذا الملف، أو الدفتر، من خلال ملفات الحاسب الخاصة بكل من؛ المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والمتحصلات النقدية.

ب - يجب أن يتساوى مجموع أرصدة العملاء كما تظهر بدفتر أستاذ مساعد العملاء مع رصيد إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام.

جـ - يجب أن توضح مخرجات الحاسب، من دفتر أستاذ مساعد العملاء، ولكل عميل على حدة؛ رصيد بداية الفترة، كل عملية بيع للعميل، مردودات ومسموحات المبيعات، المتحصلات النقدية، ورصيد نهاية الفترة.

١/٢/٤/٥- ميزان مراجعة حسابات العملاء:

وهو عبارة عن كشف بالمبالغ المستحقة على كل عميل من العملاء في تاريخ معين. ويعد هذا الكشف مباشرة من دفتر أستاذ مساعد العملاء. وعادة ما يعد هذا الميزان حسب عمر الرصيد، ولذلك يوفر معلومات عن مكونات كل رصيد من أرصدة العملاء في تاريخ إعداده.

١/٢/٤/٦- البيان الشهري:

وهو عبارة عن مستند يتم إرساله لكل عميل على حدة يوضح لـه مـا يلي:

أ - رصيده في بداية الفترة المحاسبية.

ب - مبلغ وتاريخ كل عملية بيع بضاعة له.

جـ - الدفعات النقدية المستلمة منه.

د - الموافقات على منح الائتمان له.

هـ - مبلغ وتاريخ مردودات ومسموحات المبيعات.

و - الرصيد المستحق عليه في نهاية الفترة المحاسبية.

١/٢/٥- تشغيل وتسجيل المتحصلات النقدية من العملاء:

بعد إتمام عمليـة البيـع وتسـليم البضاعـة للعميل والاعتراف بعمليـة المبيعات دفترياً تبدأ بعد ذلك عملية تحصيل ثمـن البضاعـة مـن العمـلاء، وتلقـي مـردودات المبيعـات، والسـماح لـهم مقـابل تلـف أو عـدم مطابقـة البضاعة للمواصفات، ومواجهـة احتمـال إعـدام بعـض الديـون المستحقة على العملاء، وتحديد عبء الديون المشكوك في تحصيلها.

وترتبط بعملية تحصيل أرصدة العملاء عمليات وأنشطة تبدأ باستلام النقدية، سواء في صورة نقود أو شيكات ثم إيداعها بالبنك، ثم تسجيلها في يومية المقبوضات النقدية، وتعديل أرصدة العملاء بها، والتسجيل في دفتر الأستاذ العام.

ومن أهم المستندات والسجلات المرتبطة بهذه الوظائف ما يلي:

١/٢/٥/١- إيصال استلام النقدية:

وهو عبارة عن مستند يرفق بفاتورة المبيعات المرسلة للعميل ويعود للبائع مع ثمن البضاعة. ومن الملاحظ على هذا الإيصال ما يلي:

أ - أنه يوضح؛ إسم العميل، رقم فاتورة المبيعات، ومبلغ الفاتورة.

ب - في حالة عدم رده من جانب العميل مع النقدية المرسلة للشـركة يقوم الموظف المسئول عن فتح البريد بإعداد إيصال بديل له فوراً.

جـ - يستخدم في الإيداع الفوري للنقدية المستلمة، وتحسين الرقابة على الأصول في حيازة الغير.

١/٢/٥/٢- بيان المتحصلات النقدية:

وهو عبارة عن كشف بالنقدية المحصلة. ويعده موظف ليس من مسئوليته تسجيل المبيعات أو إمساك حسابات العملاء أو تسجيل المتحصلات النقدية، وليس مسئولاً عن الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية.

والهدف من هذا البيان التحقق مما إذا كانت النقدية المستلمة تم تسجيلها وإيداعها في الوقت المناسب، وبالمبلغ الصحيح أم لا.

١/٢/٥/٣- يومية المتحصلات النقدية:

وهي اليومية التي تستخدم في تسجيل المتحصلات النقدية سواء من العملاء أو المبيعات النقدية أو من أي مصادر أخرى. ويلاحظ بشأن هذه اليومية ما يلي:

أ - أنها توضح؛ إجمالي المتحصلات النقدية، دائنية حسابات العملاء بإجمالي قيمة المبيعات، الخصم النقدي المسموح به، الإيرادات الأخرى المحصلة نقداً، والمتحصلات من مصادر أخرى متنوعة..

ب - أن مستند القيد في هذه اليومية هو إيصال استلام النقدية.

جـ - أنها يمكن أن تعد عن أي فترة زمنية من واقع عمليات المتحصلات النقدية الموجودة في ملفات الحاسب الآلي.

١/٢/٦- تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات:

عادة ما تعد الشركات التجارية كشفاً بمردودات ومسموحات المبيعات أو ما يعرف بتقرير البضاعة المرتدة والتخفيضات بالمسموحات للعملاء. ثم تعد مذكرة دائنية بقيمة المردودات والمسموحات تستخدم في تسجيل هذه العمليات في يومية مردودات ومسموحات المبيعات وأستاذ مساعد العملاء.

١/٢/٦/١- مذكرة الدائنية:

وهي عبارة عن مستند يوضح مبلغ التخفيض في المستحق على العميل، بسبب مردودات ومسموحات المبيعات. وغالباً ما يكون شكلها مماثل لفاتورة المبيعات، ولكنها مستند للخصم على حساب العملاء، وليس العكس.

١/٢/٦/٢- يومية مردودات ومسموحات المبيعات:

وهي دفتر يومية لتسجيل عمليات مردودات ومسموحات المبيعات. وتؤدي هذه اليومية نفس وظائف يومية المبيعات. هذا، وسبق أن أوضحنا أنه يمكن أن تمسك الشركة يومية واحدة لكل من المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات.

١/٢/٧- اعتماد الديون المعدومة والديون المشكوك فيها:

من الوظائف الإدارية المرتبطة بدورة المبيعات والمتحصلات النظر في الديون المستحقة على العملاء والتي قد لا تحصل، والديون التي لا يرجى تحصيلها بالمرة.

ويتطلب الأمر في هذا الشأن ما يلي:

أ - أن يعد مستند في صورة محضر، من أصحاب السلطة والمسئولية المختصين، يتم بموجبه اعتماد تحويل كل أو بعض رصيد العميل إلى ديون مشكوك في تحصيلها.

ب - أن يكون هناك توثيق للديون التي تقرر إعدامها، مثل حكم المحكمة باشهار وإنهاء تفليسة العميل.

١/٣- متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي:

من المهم لمراقب الحسابات أن يكون ملماً بالقدر الكافي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لدورة المبيعات والمتحصلات وفق معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، في حالة عدم وجود معايير محاسبية مصرية. ومن المهم أيضا أن يكون ملماً بالقوانين واللوائح ذات الصلة بهذه الدورة.

١/٣/١- فيما يتعلق بالإيرادات:

يمكن إيجاز أهم متطلبات القياس والإفصاح الخاصة بالإيرادات فيما يلي:

أ - يعرف الإيراد بأنه الدخل الذي ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، مثل المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح بمعرفة الشركات التابعة للمنشأة، وذلك طبقاً لطبيعة النشاط العادي للمنشأة.

ب - القاعدة أن الإيراد يتحقق عندما يكون هناك توقع كاف بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة منطقية يعتمد عليها.

جـ - لا يعتبر من قبيل الإيرادات ما تحصله الشركة لحساب طرف آخر مثل؛ ضرائب المبيعات، الضرائب على البضائع والخدمات، ضرائب القيمة المضافة، والمبالغ المحصلة بمعرفة الوكيل لصالح الأصيل.

د - يشمل الإيراد كلاً من:

- مبيعات السلع والخدمات، سواء المنتجة بمعرفة الشركة بغرض البيع، أو المشتراة بغرض إعادة بيعها.
- مقابل تقديم الخدمات للغير.
- مقابل استخدام الآخرين لأصول الشركة، سواء كانت أصولاً ملموسة مثل برامج الحاسب، أو غير ملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الامتياز وحقوق الطبع والنشر.
- توزيعات الأرباح عن مساهمة الشركة في شركة أو شركات أخرى.

هـ - يتم قياس الإيراد حسب الاتفاق بين الشركة، والعميل، وهو القيمة العادلة للمقابل النقدي المستلم أو المستحق للشركة، مع الأخذ في الاعتبار استبعاد قيمة أي خصم تجاري أو خصم كمية، قد تسمح به الشركة، من قيمة الإيراد، مع ملاحظة ما يلي:

- في حالة البيع، مع منح الائتمان للعميل، يتم قياس إيراد المبيعات بالمقابل النقدي، على أن يتم قياس الفوائد التمويلية وإثباتها كإيراد على مدار فترة التحصيل.
- في حالة بيع بضاعة يتضمن سعرها مبلغاً محدداً مقابل تأدية خدمات مستقبلية يتم قياس إيراد المبيعات بالقيمة العادلة، ويؤجل إثبات هذا المبلغ المحدد كإيراد. وتسجيله على مدار فترة تأدية خدمة ما بعد البيع، كما هو الحال عند بيع البرامج الجاهزة مع تقديم مساعدات فنية بجانبه.

و - يتم الاعتراف بالإيراد، أي إثباته دفترياً، عند اكتسابه. أي عندما يكون هناك احتمال قوي بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن العملية ستتدفق إلى الشركة ويمكن قياسها بموضوعية. وفيما يتعلق بإيراد مبيعات البضاعة فيجب الاعتراف به عند استيفاء الشروط التالية:

- أن الشركة البائعة حولت المخاطر والعوائد المتعلقة بملكية البضاعة إلى المشتري.
- ألا يحتفظ البائع بحق الرقابة على البضاعة المباعة.
- أنه يمكن قياس الإيراد بموضوعية.
- أن الشركة تتوقع تدفق المنافع لها، من البيع، بقدر كاف

وللتوضيح: تعتبر واقعة شحن البضاعة المباعة للعميل تسليم محل البائع نقطة ملائمة لكي تعترف الشركة البائعة بإيراد المبيعات، ومستند الشحن وصورة فاتورة المبيعات مستندات كافية لإثبات المبيعات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

ز - يتم الإفصاح عن الإيرادات المعترف بها بقائمة الدخل مع التفرقة بين إيرادات النشاط، والإيرادات غير المرتبطة بالنشاط. كما يجب أن تفصح الشركة أيضاً ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن.

السياسة المحاسبية المتبعة للاعتراف بالأنواع الرئيسية للإيراد، خاصة مبيعات البضاعة.

- توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على عناصره الأساسيه المكونة له.

- قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات المدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة.

- الأرباح والخسائر العرضية التي تنشأ عن بعض البنود، مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة.

٢/٣/١- فيما يتعلق بحسابات العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

يمكن إيجاز أهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لحسابات العملاء ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها فيما يلي:

أ - يقصد بحسابات العملاء الأرصدة المستحقة على العملاء والمدينين والتي يتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

ب - يتم قياس المستحق على العملاء باستبعاد الديون المعدومه والمبلغ المقدر لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية الفترة المحاسبية وفقاً لعرف الحيطة والحذر.

جـ - يتم الاعتراف بالعملاء كأصل في تاريخ نشأة الحق عليهم. وكما أشرنا فإن مستند شحن البضاعة المباعة للعملاء تسليم محل المورد وفاتورة المبيعات هي الواقعة المنشئة للإيراد، وفي نفس الوقت الاعتراف بالمستحق على العميل.

د - يتم الإفصاح عن العملاء ضمن الأصول المتداولة في قائمه المركز المالي. ولا يجوز إجراء مقاصة مع رصيد العملاء الشاذ، الذي يجب الإفصاح عنه ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.

هـ - يتم تسوية الديون المعدومة بالخصم على حساب العملاء، مع إقفالها في حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بما لا يجاوز الرصيد المرحل لهذا المخصص من الفترة المحاسبية السابقة، على أن يقفل ما يتبقى منها في الحساب الختامي. ويجوز عدم إقفال الديون المعدومة في حساب المخصص، على أن تقفل مباشرة في الحساب

الختامي. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون هناك اتساقاً في الممارسة المحاسبية.

و - يجب الثبات في تقدير عبء الديون المشكوك في تحصيلها من فترة محاسبية إلى أخرى، على انه يجب الإفصاح عن المخصص في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية، مع الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الديون المشكوك في تحصيلها.

٢ - اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الإيرادات:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من الوقوف على وظائف وأنشطة الإدارة، وما يرتبط بها من مستندات. وسجلات خاصة بدورة الإيرادات والمتحصلات. وبعد أن يقف على متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لأهم الحسابات المرتبطة بهذه الدورة. سوف ينتقل بعد ذلك إلى تصميم وأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

وكما سبق وأشرنا فإننا نركز على الشركات التجارية. ولذلك فسوف نتناول كيف يصمم وينفذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات بيع البضاعة وتحصيل ثمنها من العملاء. وفي سبيل ذلك عليه أن يقوم بالخطوات التالية:

١/٢- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات:

لأغراض الوقوف على، وفهم، سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات سيقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - دراسة خريطة تدفق مستندات وسجلات المبيعات.

ب - إعداد واستخدام قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المبيعات.

جـ - أداء اختبارات التتبع لعمليات وإجراءات ومستندات المبيعات.

٢/٢- تقدير خطر الرقابة الداخلية على المبيعات:

يستخدم مراقب الحسابات ما توصل إليه من فهم لإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية على المبيعات في تقدير خطر الرقابة على المبيعات، متبعاً في هذا الشأن الخطوات التالية:

أ - يحدد أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات. وهي ستة أهداف. وتشمل؛ الوجود، الاكتمال، الدقة، التصنيف، الترحيل والتلخيص، والتوقيت.

ب - يحدد الرقابات الداخلية الهامة على المبيعات وأهم مظاهر الضعف فيها.

وللتوضيح: من الرقابات الداخلية الهامة على المبيعات؛ فحص المستندات داخليا قبل إرسال فاتورة البيع للعميل، الموافقة على الائتمان للعميل قبل شحن البضاعة، المحاسبة الأسبوعية على فواتير الشحنات، تطابق مجموع أرصدة أستاذ مساعد العملاء مع رصيد حساب إجمالي العملاء، وإعداد وإرسال كشف، أو بيان، شهري لكل عميل بتفاصيل حسابه.

ومن مظاهر الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية على المبيعات؛ عدم وجود تحقق داخلي بمعرفة المراجع الداخلي من إمكانية تسجيل فاتورة المبيعات أكثر من مرة، ونقص الرقابة على التسجيل الفوري للمبيعات.

جـ - يقوم بربط الرقابات الداخلية ومظاهر الضعف الجوهري فيها بأهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات.

د - يقوم بتقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات، عن طريق تقييم الرقابات الداخلية ومظاهر الضعف فيها لكل هدف من هذه الأهداف.

وللتوضيح: من أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات التوقيت. ومعناه أن يتحقق مراقب الحسابات من أن عمليات المبيعات يتم تسجيلها في التاريخ الصحيح. فإذا افترضنا أنه توصل من الخطوات السابقة إلى عدم وجود سياسات وإجراءات لمتابعة ما إذا كان المحاسب المسئول عن يومية المبيعات يقوم بتسجيل كل عملية بيع فور التأكد من شحنها للعميل. فسوف يستنتج أنه يجب تقدير خطر الرقابة على توقيت تسجيل المبيعات مرتفعا.

٣/٢- أهم أنشطة الرقابة الداخلية على المبيعات:

من أهم أنشطة الرقابة الداخلية على المبيعات: الفصل بين الواجبات، اعتماد عمليات البيع، سلامة السجلات والمستندات، تسلسل المستندات، إعداد وإرسال البيان الشهري للعميل، وإجراءات التحقق الداخلي.

١/٣/٢- الفصل الملائم بين الواجبات:

يعتبر الفصل الملائم بين الواجبات من أهم أنشطة الرقابة الداخلية، التي تساعد على منع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة، أي الغش والأخطاء، ومن أمثلة الفصل بين الواجبات ما يلي:

أ - ألا يكون الشخص المسئول عن إدخال بيانات عمليات المبيعات والمتحصلات النقدية في الحاسب مسئولاً أيضاً عن الحفاظ على النقدية

ب - الفصل بين وظيفة منح الائتمان للعملاء ووظيفة بيع البضاعة للعملاء، لكي لا يتم المبالغة في حجم الائتمان.

جـ - الفصل بين مسئولية عمل المقارنات الداخلية، مثلاً بين مستندات الشحن وفواتير البيع، وبين أرصدة العملاء من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء ورصيد إجمالي العملاء في دفتر الأستاذ العام، وبين مسئولية إدخال البيانات الأصلية للحاسب، خاصة بيانات عمليات المبيعات والمتحصلات النقدية.

٢/٣/٢- الاعتماد الصحيح للعمليات والإجراءات:

عادة يجب أن يهتم مراقب الحسابات بالتأكد من أن هناك اعتماداً من صاحب الصلاحية للعمليات والإجراءات الخاصة بالمبيعات، خاصة فيما يتعلق بالآتي:

أ - اعتماد منح الائتمان للعميل، قبل إتمام عملية البيع.

ب - اعتماد شحن البضاعة، قبل إتمام عملية الشحن.

جـ - اعتماد سعر بيع البضاعة وشروط الشحن والتسليم والسداد والخصم

وللتوضيح: افترض أن خللاً رقابياً يتسبب في عدم اعتماد منح الائتمان [illegible] الصلاحية، أو أن البضاعة يتم شحنها [illegible] الموافقة على الشحن بعد ذلك. في هذه الحالة يؤدي ضعف أنشطة الرقابة إلى زيادة احتمال ضياع أصول الشركة، إما بأداء عمليات بيع صورية أو البيع لعملاء ربما يمتنعون عن سداد ثمن البضاعة.

٣/٣/٢- المستندات والسجلات السليمة:

من المفيد للشركات التجارية أن يكون لديها نظاماً ملائماً لتوثيق وتشغيل وتسجيل عمليات المبيعات. ويجب أن يوفر هذا النظام آليات رقابية فعالة مثل:

أ - وجود مستندات من أصل وعدة صور تتيح إمكانية المطابقة والمقارنة.

ب - وجود ترقيم وأرقام مسلسلة للمستندات يبعد إمكانية التلاعب فيها.

جـ - استكمال التوثيق المستندي للعمليات قبل تسجيلها دفترياً.

د - إمكانية المراقبة الدورية والمستمرة للمستندات والسجلات.

وللتوضيح: في حالة إعداد فاتورة المبيعات من أصل وعدة صور، بعد استلام طلب الشراء من العميل، تستخدم صورة في اعتماد منح الائتمان، وصورة في اعتماد شحن البضاعة، وصورة في تسجيل أرقام وحدات البضاعة المشحونة للعميل، وصورة لإعداد مطالبة للعميل بثمن البضاعة، ويسلم الأصل للعميل. في مثل هذه الحالات لن تفشل الإدارة في مطالبة العميل بثمن البضاعة طالما يتم المحاسبة عن الفاتورة بصفة دورية، ناهيك عن جدوى المطابقة والمراقبة الذاتية التلقائية.

٤/٣/٢- المستندات المرقمة مسبقاً:

من أهم خصائص المستندات السليمة لعمليات المبيعات أن تكون هذه المستندات مرقمة ومتسلسلة. وفائدة هذا الترقيم ما يلي:

أ - أنه يمنع الفشل في المطالبة بقيمة البضاعة المباعة.

ب - أنه يمنع الفشل في تسجيل عمليات البيع.

جـ - أنه يمنع تماماً ازدواج المطالبه بثمن البضاعة، أو تسجيل عملية مبيعات مرتين.

وللتوضيح: في حالة الترقيم المسبق لمستندات الشحن يقوم الموظف المسئول عن إعداد المطالبات بثمن البضاعة بإعداد ملف بمستندات الشحن المطابقة مسلسلة. ثم يقوم موظف آخر، وليكن من إدارة المراجعة الداخلية، بعمل فحص دوري لمستندات الشحن. فإذا وجد رقماً مسلسلاً غير موجود سيكون من السهل البحث عن أسباب ذلك - كما أنه من السهل، باستخدام الحاسب، تحديد أرقام المستندات غير المستخدمة، لكي يتم بعد ذلك البحث عن أسباب عدم استخدامها، هل كان السبب من قبيل الأخطاء أم التدليس.

٥/٣/٢- إرسال البيان الشهري للعميل:

من متطلبات الرقابة الداخلية الفعالة على المبيعات إعداد وإرسال البيان الشهري للعميل. والذي يفيد في الوقوف على مدى موافقة العميل على سلامة رصيده المستحق عليه للشركة. ولزيادة فعالية هذا البيان رقابياً يجب أن تراعي الشركة بشأنه ما يلي:

أ - أن الشخص الذي يعد هذا البيان يجب أن لا يكون مسئولاً عن مناولة النقدية، أو إعداد سجلات المبيعات والعملاء.

ب - أن ردود العملاء على هذا البيان، والتي تحمل عدم موافقتهم على أرصدتهم المرسلة إليهم، يجب أن ينظر فيها ويتابعها موظف غير مسئول عن مناولة النقدية أو التسجيل في حسابات العملاء والمبيعات

٦/٣/٢- إجراءات الفحص الداخلي:

لأغراض تحقيق أهداف المراجعة، على مستوى عمليات المبيعات، يجب التأكد من وجود شخص مستقل داخل الشركة، مثل المراجع الداخلي، يقوم بفحص وتشغيل وتسجيل عمليات المبيعات. ومن أهم صور هذا الفحص ما يلي:

أ - التحقق من التسلسل الرقمي للمستندات المرقمة مسبقاً.

ب - التحقق من دقة إعداد المستندات.

جـ - فحص التقارير الخاصة بالمستندات غير الصحيحة وغير العادية.

د - المطابقة بين المستندات. مثل المطابقة بين مستند الشحن وصورة فاتورة المبيعات.

٤/٢- تصميم وأداء اختبارات الرقابة الداخلية على المبيعات:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية الهامة وربطها بأهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات، سيقوم بتصميم وأداء اختبارات الرقابة، لتحديد مدى فعالية هذه الرقابات عملياً، وهل تؤيد مستوى خطر الرقابة المقدر أم لا.

وفي هذه الحالة يجب عليه مراعاة ما يلي:

أ - أن يربط بين آليات الرقابة الداخلية وأهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات واختبارات الرقابة في آن واحد.

وللتوضيح: من بين أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات التحقق من اكتمال عملية المبيعات. بمعنى التحقق من أن عمليات المبيعات الموجودة قد تم تسجيلها. ومن أهم آليات واعتبارات الرقابة الداخلية المهمة لهذا الهدف:

- **أن مستندات شحن البضاعة المباعة مرقمة مسبقاً ويتم المحاسبة عنها.**
- **أن فواتير المبيعات مرقمة مسبقاً ويتم المحاسبة عنها.**
- **أنه يتم مطابقة مستندات الشحن مع فواتير المبيعات الخاصة بنفس البضاعة ومع أوامر الشراء المستلمة من العملاء لنفس البضاعة.**

وللتحقق من مدى فعالية هذه الآليات الرقابية في نفس الاتجاه يجب أن يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

- **التحقق من سلامة التسلسل الرقمي لمستندات الشحن.**
- **التحقق من سلامة التسلسل الرقمي لفواتير المبيعات.**

- فحص صور مستندات شحن البضاعه المباعه، لتحديد ما إذا كانت كل صورة مرفق بها صورة لفاتورة المبيعات وصورة لطلب الشـراء المقدم من العميل.

ب ـ أن يطبق أسلوب معاينة الصفات، بدقة في هذا المجال.

جـ ـ ان اختبارات الرقابة لأغراض التأكد من سلامة الفصل بين الواجبات عادة ما تتركز في ملاحظة الممارسة الفعلية للأنشـطة ومناقشـة القائمين بأداء هذه الأنشطة.

د ـ أنه يستطيع استخدام الحاسب الآلي في أداء العديد من اختبارات الرقابة.

وللتوضيح: يستطيع مراقب الحسابات إدخال رقم لعميل غير موجود ضمن قائمة أرقام العملاء المحتفظ بها على ملفات الحاسب ليرى بنفسه ما إذا كان الحاسب سيرفض هذا الرقم. فإن رفضه فسوق يتأكد من سلامة الرقابة بالحاسب لدى الشركة. ومعنى ذلك أن لدى الشركة وسيلة رقابية لضمان عدم إعداد عمليات بيع غير حقيقية. وثمة اختبار رقابة آخر بالحاسب، أن يقوم مراقب الحسابات بإدخال أرقام العملاء في ملف أستاذ مساعد العملاء لكي يتأكد من أن هذه الأرقام معتمدة ودقيقة وكاملة.

٥/٢ـ تصميم وأداء الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات:

بناءاً على ما انتهى إليه مراقب الحسابات بشأن مستوى خطر الرقابة ومدى فعالية إجراءات وسياسات الرقابة، وبالتالي ما توصل إليه من أداء لختبارات الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات، فسوف يصمم ويؤدي الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات بهدف تحديد ما إذا كانت هناك تحريفات نقدية في هذه العمليات.

والقاعدة أن مراقب الحسابات سوف يربط بين الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات وأهداف المراجعة على مستوى هذه العمليات أيضاً، وذلك على النحو التالي:

٢/٥/١- بالنسبة لهدف الوجود:

حتى يحقق مراقب الحسابات هذا الهدف يجب أن يتحقق من أن المبيعات المسجلة بالدفاتر خاصة بشحنات فعلية لعملاء موجودين فعلاً. ولذلك يهتم مراقب الحسابات بثلاثة أنواع من التحريفات:

أ - وجود مبيعات مقيدة بيومية المبيعات لم يتم شحنها للعملاء.

ب - وجود مبيعات مقيدة باليومية أكثر من مرة.

جـ - وجود شحنات بضاعة لعملاء غير موجودين، ولكنها مسجلة كمبيعات.

وتتوقف الاختبارات الملائمة لاختبار هدف الوجود على اعتقاد مراقب الحسابات بشأن مكان احتمال وجود التحريف. ومعنى ذلك أن طبيعة الاختبارات الأساسية للعمليات، بالنسبة لهدف الوجود، تعتمد على التحريف المحتمل. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - أن يفحص يومية المبيعات، دفتر الأستاذ العام، دفتر أستاذ مساعد العملاء، بالتركيز فقط على المفردات الكبيرة أو غير العادية.

ب - أن يتتبع قيود اليومية بيومية المبيعات وصولاً إلى صور طلب الشراء، المقدم من العميل، وفواتير المبيعات ومستندات الشحن.

جـ - أن يتتبع مستندات الشحن وصولاً إلى قيود اليومية الخاصة بالشحنات في سجلات المخزون المستمر.

د - أن يتتبع قيود اليومية المرحلة الأولى دفتر أستاذ مساعد العملاء وصولاً إلى المستندات الخاصة بها.

٢/٥/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

حتى يحقق مراقب الحسابات هذا الهدف يجب أن يتحقق من أن عمليات البيع الموجودة مسجلة بالدفاتر فعلاً. وعادة لا يركز مراقب الحسابات على الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات بالنسبة لهدف الاكتمال، لسبب بسيط، وهو أن احتمال التحريف بالمبالغة في عمليات

البيع لزيادة الأصول والربح معاً سيلقى اهتمامه أكثر من احتمال التحريف بالإجحاف.

وللتوضيح: افترض أن البضاعة المباعة تكلفتها ٢٣٥٠٠٠ جنيه، وسعر بيعها ٢٥٠٠٠٠ جنيه. وأن التحريف كان بالمبالغة بتضخيم سعر البيع ليصبح ٢٦٠٠٠٠ جنيه. سوف يترتب على هذا التحريف زيادة في حساب العملاء، وهو من حسابات الأصول، بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وزيادة في مجمل، ثم صافي، الربح بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

وعموماً، فمن أهم الاختبارات الأساسية لعمليات البيع، بالنسبة لهدف الاكتمال، هو اختبار التتبع. حيث يتتبع مراقب الحسابات مستندات الشحن وصولاً إلى فواتير البيع وقيد اليومية في يومية المبيعات وأستاذ مساعد العملاء. أما بالنسبة لهدف الوجود فيتم التتبع من دفاتر اليومية خلفاً إلى مستندات الشحن.

٣/٥/٢- بالنسبة لهدف الدقة:

حتى يحقق مراقب الحسابات هذا الهدف يجب أن يتأكد من أن قيمة المبيعات المسجلة بالدفاتر تساوي قيمة البضاعة التي تم شحنها. وأنها تم تسجيلها وإعداد فاتورتها بدقة.

ويلاحظ بالنسبة للاختبارات الأساسية لعمليات البيع، بالنسبة لهدف الدقة، ما يلي:

أ - تشمل هذه الاختبارات:

- إعادة حساب قيمة فواتير البيع.
- تتبع قيود اليومية، بيومية المبيعات، وصولاً إلى فواتير البيع.
- تتبع تفاصيل فواتير البيع وصولاً إلى مستندات الشحن، ثم قوائم أسعار البيع المعتمدة، ثم إلى أوامر الشراء المقدمة من العملاء.
- مقارنة مجموع قيود اليومية، بيومية المبيعات، لمجموعة عمليات بيع معينة، مع أستاذ مساعد العملاء، ثم مع فواتير البيع.

- مقارنة تفاصيل البضاعة، في فواتير المبيعات، مع سجلات الشحن، من حيث وصف وكمية البضاعة والمواصفات التي حددها العميل في طلب الشراء.
- مقارنة بيانات أوامر البيع مع بيانات طلب الشراء المقدم من العميل.

ب - أن هذه الاختبارات ستكون أقل تكلفة في حالة أن أثبتت اختبارات الرقابة لهذا الهدف، فعالية الرقابة الداخلية.

جـ - في حالة إعداد واحتساب وإرسال فواتير البيع باستخدام الحاسب يمكن لمراقب الحسابات تخفيض الكثير من هذه الاختبارات، طالما تأكد من وجود رقابات الحاسب، وعدم تغييرها منذ آخر مرة أختبرها.

٢/٥/٤- بالنسبة لهدف التصنيف:

حتى يتحقق مراقب الحسابات من هذا الهدف يجب أن يتأكد من سلامة تصنيف عمليات المبيعات. وذلك باختبار المستندات المؤيدة لعمليات المبيعات، لتحديد سلامة تصنيف هذه العمليات.

ومن متطلبات التصنيف السليم لعمليات البيع:

أ - التفرقة بين المبيعات نقداً والمبيعات على الحساب.

ب - التفرقة بين المبيعات نقداً وتحصيل دفعات من الرصيد المدين للعملاء.

جـ - عدم الخلط بين مبيعات البضاعة وبيع الأصول الثابتة.

د - التفرقة بين المبيعات القطاعية من البضاعة، في حالة إعداد تقارير مالية قطاعية.

٢/٥/٥ - بالنسبة لهدف التوقيت:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح. ومن أهم الاختبارات الأساسية المرتبطة بهذا الهدف أن يقارن مراقب الحسابات بين تواريخ عمليات البيع المسجلة دفترياً، مع تواريخ مستندات شحن البضاعة المباعة.

كما يمكن لمراقب الحسابات أيضا أن يقارن بين تاريخ عينة من مستندات الشحن، مثل فاتورة الشحن، مع تاريخ فاتورة البيع ا... وصورها، مع التاريخ في يومية المبيعات وأستاذ مساعد العملاء.

٦/٥/٢- بالنسبة لهدف الترحيل والتلخيص:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات المبيعات قد تم ترحيلها لدفتر أستاذ مساعد العملاء، وأنها قد تم تلخيصها بطريقة صحيحة. ومن أهم الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات، بالنسبة لهذا الهدف، أن يتتبع مراقب الحسابات ترحيل هذه العمليات من يومية المبيعات وصولاً إلى دفتر الأستاذ العام وحسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء.

٣ - اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لمردودات ومسموحات المبيعات:

من الطبيعي أن تكون عمليات مردودات ومسموحات المبيعات مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعمليات المبيعات. ولذلك لا تختلف أهداف المراجعة على مستوى عمليات مردودات ومسموحات المبيعات عنها على مستوى عمليات المبيعات. وأيضاً اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية إلا في بعض الأمور، أهمها ما يلي:

١/٣- اعتبارات الأهمية النسبية:

تعتبر عمليات مردودات ومسموحات المبيعات أقل أهمية من عمليات المبيعات. ورغم أنه غير مسموح مهنياً عدم الاهتمام بها من جانب مراقب الحسابات إلا أنه يجب عليه:

أ - التحقق من وجود سياسات وإجراءات رقابية خاصة بها، وتحديداً فيما يتعلق؛ بإعداد مستندات استلام المردودات، فحصها، إعداد مذكرة الخصم على حساب العميل، دخولها المخازن، إضافتها بالتكلفة على حساب مخزون البضاعة في ظل نظام الجرد المستمر، ومراعاة أثرها على رصيد العميل في كشف، أو بيان، رصيده الشهري.

ب - أن يؤدي الاختبارات الأساسية ذات الصلة بأهداف معينة أكثر من غيرها، خاصة أهداف؛ الوجود، والدقة، والتصنيف.

٢/٣- اعتبارات اتجاه التحريف:

يمكن في بعض الأحيان أن يلجأ بعض موظفي الشركة إلى تحريف مردودات ومسموحات المبيعات، خاصة بعدم إثباتها، بهدف المبالغة في صافي الدخل. ولذلك يجب على مراقب الحسابات أن:

أ - يحدد خطر الرقابة المرتبط بعمليات المردودات والمسموحات الهامة نسبياً. ويحدد مدى فعالية أدوات وسياسات الرقابة في منع التحريفات، أو اكتشافها في هذا المجال.

ب - يؤدي الاختبارات الأساسية ذات الصلة بهدف؛ الدقة، الترحيل، والتلخيص، للتأكد من دقة المحاسبة عن، ومراقبة، عمليات المردودات والمسموحات.

جـ - يحدد اتجاه التحريف، إن وجد، وهل هو متعمد أو مجرد أخطاء. ثم يستفسر عن أسباب ذلك، ويقارن هذه النتائج بنتائج أدائه للاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات المناظرة.

٤ - اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية:

لأغراض أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية، سيقوم مراقب الحسابات بتحديد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة، لكل هدف من أهداف المراجعة، على مستوى عمليات المتحصلات.

ثم يقوم، بعد ذلك، بأداء اختبارات الرقابة لكل هدف من هذه الأهداف لكي يحدد ما إذا كانت سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية فعالة، بما يؤيد مستوى خطر الرقابة المقدر. وبعد ذلك سيؤدي الاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية لكي يحدد ما إذا كانت هذه العمليات خالية من التحريفات النقدية أم لا، وذلك كله على النحو التالي:

١/٤- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن عمليات المتحصلات النقدية خاصة بأموال استلمتها الشركة فعلاً. وقبل أن يؤدي

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لتحقيق هذا الهدف فسوف يحدد أولاً سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، الملائمة لهذا الهدف كالتالي:

٤/١/١- إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية:

يتطلب تحقيق هدف وجود عمليات المتحصلات النقدية أن يكون لدى الشركة سياسات وإجراءات ملائمة للرقابة الداخلية، من أهمها:

أ - وجود فصل تام بين واجبات مناولة النقدية وواجبات إمساك الدفاتر المتعلقة بالنقدية، خاصة دفتر يومية المقبوضات.

ب - وجود شخص مسئول فقط عن تسوية حساب النقدية بالبنك، وليس من مسئولياته إيداع النقدية بالبنك، أو تحرير الشيكات الصادرة، أو صرف شيكات من البنك.

جـ - وجود فحص داخلي لمهام المسئولين عن استلام وإيداع النقدية وتسجيلها وإعداد مذكرة تسوية البنك.

٤/١/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية تشغيل سياسات وإجراء الرقابة الداخلية، على وجود عمليات المتحصلات النقدية، يجب أن يؤدي مراقب الحسابات اختبارات رقابة مثل:

أ - ملاحظة تتابع أداء الأفراد لواجباتهم عمليا.

ب - ملاحظة كيف يقوم الموظف المسئول بإعداد مذكرة تسوية البنك.

جـ - فحص تقارير إدارة المراجعة الداخلية عن متابعة مدى سلامة إجراءات استلام وإيداع النقدية والمحاسبة عنها.

٤/١/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف وجود عمليات المتحصلات:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة الملائمة لهدف وجود عمليات المتحصلات سيقوم بأداء الاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف، ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - أداء الإجراءات التحليلية، من خلال فحص يومية المقبوضات ودفتر الأستاذ العام ودفتر أستاذ مساعد العملاء وميزان المراجعة لحسابات العملاء، لكي يحدد ما إذا كانت هناك مبالغ تم تحصيلها تبدو على أنها غير عادية، أو كبيرة نسبياً.

وللتوضيح: افترض أن المقارنة بين هذه الدفاتر والسجلات أوضحت له أن متوسط المقبوضات من العملاء يتراوح بين ٨٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠ جنيه شهرياً في المتوسط. ولكن اتضح له أن المقبوضات من العملاء في الشهر الأخير وصلت إلى ٥٠٠٠٠٠ جنيه. عندئذ سينظر لهذه المقبوضات على أنها غير عادية، وتستدعي توجيه مزيد من الاهتمام لها. وسيحاول الوقوف على أسبابها وتوقيتها والتحقق من مدى سلامة المحاسبة عنها، وهل بها تحريف نقدي أم لا، وإن وجد لماذا كان بالمبالغة، وهل هو متعمد أو غير متعمد ... وهكذا.

ب - تتبع علميات المقبوضات من دفتر يومية المقبوضات وصولاً لقوائم، أو كشوف، حساب البنك.

جـ - فحص مدى سلامة المستندات والقرارات المؤيدة للمتحصلات النقدية.

٤/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن النقدية المستلمة قد تم تسجيلها في يومية المقبوضات. ولذلك سيحدد ما هي إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، ثم يؤدي بعد ذلك اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية كالتالي:

٤/٢/١- إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية:

يتطلب تحقيق هدف اكتمال عملية المتحصلات النقدية وجود إجراءات وسياسات للرقابة الداخلية، من أهمها:

أ - وجود فصل مناسب في الواجبات بين مهام مناولة النقدية، ومهام إمساك الدفاتر.

ب - استخدام نظام يقضي بتحرير إيصال استلام النقدية عند استلامها بواسطة الموظف المسئول.

جـ - اعتماد وتظهير الشيكات المقدمة من العملاء فور تسلمها.

د - التحقق الداخلي، بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية، من عمليات المتحصلات النقدية.

هـ - إعداد بيانات، أو قوائم شهرية، يتم إرسالها للعملاء، وتظهر بيانات وافية عن المتحصلات النقدية منهم، بالإضافة لما تحتوي عليه من بيانات، خاصة بيانات المبيعات ومردوداتها ومسموحاتها.

٢/٢/٤- اختبارات الرقابة:

يجب أن يؤدي مراقب الحسابات مجموعة من اختبارات الرقابة للوقوف على مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة على هدف اكتمال عمليات المتحصلات النقدية. ومن أهم اختبارات الرقابة هذه ما يلي:

أ - أن يناقش مع المسئولين عن مناولة وتسجيل المقبوضات النقدية مهامهم وكيفية أدائها.

ب - أن يلاحظ على الطبيعة كيف يؤدي هؤلاء الأفراد مهامهم.

جـ - أن يتابع ويفحص التسلسل الرقمي لمستندات استلام وتسجيل المتحصلات النقدية، خاصة سجل إيصالات استلام النقدية وحافظة، أو بيان، الشيكات الواردة.

د - أن يلاحظ عملية تظهير الشيكات الواردة وإعداد حافظة إرسالها للبنك للتحصيل.

هـ - أن يختبر كيف تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة إجراءات استلام النقدية وتسجيلها دفتريا

و - أن يسأل عن، ويلاحظ على الطبيعة كيف يتم إعداد وإرسال البيان الشهري للعملاء.

٣/٢/٤- الاختبـارات الأساسـية الملائمـة لـهدف اكتمـال عمليـات المتحصلات:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة الملائمة لهدف اكتمال عمليات المتحصلات النقدية سيؤدي الاختبارات الأساسية الآتية لهذه العمليات:

أ - يتتبع سير العملية من إيصال استلام النقدية، وصولاً إلى يومية المقبوضات.

ب - يتتبع سير عملية إعداد حافظة الشيكات الواردة، وصولاً إلى إرسالها للبنك للتحصيل.

جـ - فحص مدى مطابقة العمليات، في يومية المقبوضات، مع كل إيصالات استلام النقدية وأستاذ مساعد العملاء.

٣/٤- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن النقدية المستلمة قد تم إيداعها بالبنك وتسجيلها بالدفاتر بنفس المبالغ المستلمة. ولذلك فسوف يتحقق أولاً من سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، ثم يؤدي بعد ذلك اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات، كالتالي:

١/٣/٤- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لتحقيق هدف دقة عمليات المتحصلات النقدية يجب أن تكون هناك سياسات وإجراءات رقابة داخلية ملائمة لهذا الهدف. ومن أهمها:

أ - وجود نظام محدد لحصر النقدية والشيكات المستلمة وإيداعها وتسجيلها دفترياً.

ب - وجود نظام محدد لاعتماد منح الخصم النقدي للعملاء، حسب شروط السداد المحددة عند البيع.

جـ - إعداد مذكرة تسوية البنك بصفة منتظمة وشهرية.

د - عمل مقارنة منتظمة بين إجماليات إيصالات وكشوف حصر النقدية والشيكات المستلمة مع ملخص تقارير الحاسب الآلي المناظرة.

٢/٣/٤- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية السابقة سيؤدي مراقب الحسابات اختبارات الرقابة الآتية:

أ - الاستفسار عن، وملاحظة، سير عمليات استلام النقدية وإيداعها وتسجيلها.

ب - اختبار عينة من إيصالات استلام النقدية، لتحديد مدى سلامتها وإجراءات اعتمادها من الموظف المسئول.

جـ - فحص مذكرات تسوية البنك الشهرية.

د - فحص ملف، أو سجل، إجماليات النقدية والشيكات المستلمة، لتحديد مدى سلامتها كتابياً، وما إذا كانت مؤيدة مستندياً.

هـ - فحص نتيجة مقارنة إجماليات النقدية والشيكات المستلمة مع تقارير ملخصاتها المعدة بواسطة الحاسب.

٣/٣/٤- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف دقة عمليات المتحصلات النقدية:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات تحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهدف دقة عمليات المتحصلات فسوف ينتقل لأداء الاختبارات الأساسية لهذه العمليات. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - أن يتتبع سير العمل من إيصالات استلام النقدية وصولاً إلى يومية المقبوضات.

ب - التحقق من المستندات المؤيدة لمبالغ النقدية المستلمة.

جـ - فحص عينة من إيصالات استلام النقدية و[illegible] المبيعات، لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به الذي [illegible] متفقاً مع سياسة الشركة المعلنة في هذا الشأن.

د - فحص مدى تطابق عمليات التحصيل ومنح الخصم للعميل، مع البيان الشهري المرسل له.

٤/٤- بالنسبة لهدف التصنيف السليم للمتحصلات النقدية:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المتحصلات النقدية قد تم تصنيفها بطريقة سليمة. وفي سبيل ذلك سيحدد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، تمهيداً لأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف أيضاً، كالتالي:

١/٤/٤- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

تتطلب الرقابة الداخلية الفعالة على هذا الهدف وجود السياسات والإجراءات التالية:

أ - أن تستخدم الشركة خريطة ملائمة من الحسابات.

ب - أن يتم فحص، والتحقق من، عمليات المتحصلات بواسطة أشخاص من داخل الشركة، مثل المراجعين الداخليين.

٢/٤/٤- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على تصنيف عمليات المتحصلات النقدية، سيقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

أ - فحص خريطة الحسابات، وتحديد ما إذا كانت تسمح بعمل تصنيف كاف وسليم لعمليات المتحصلات النقدية.

ب - اختبار مدى وجود، وكفاءة، ونتائج، قيام المراجع الداخلي بالتحقق من عمليات المتحصلات، وتوجيهها محاسبياً بطريقة سليمة.

٣/٤/٤- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف تصنيف عمليات المتحصلات:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة، وتحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهدف التصنيف السليم

لعمليات المتحصلات النقدية، سيقوم بأداء الاختبارات الأساسية التالية، لنفس الهدف:

أ - فحص المستندات المؤيدة للمتحصلات النقدية، لكي يحدد مدى سلامة تصنيف هذه العمليات.

ب - مقارنة تصنيف المتحصلات النقدية حسب مصادرها، بالتصنيف الفعلي في خريطة الحسابات.

وللتوضيح: افترض أن المتحصلات تم تصنيفها على أساس العملاء والمبيعات النقدية بداية، ثم تم تصنيف المتحصلات من العملاء حسب المنتج أو المناطق الجغرافية على مستوى الجمهورية. في هذه الحالة يستطيع مراقب الحسابات أن يفحص يومية المقبوضات ليرى ما إذا كانت مطابقة للتقسيم الأولي، ثم ينظر هل تعد الشركة يومية تحليلية مرفقة للمقبوضات من العملاء حسب المنتج أو المناطق الجغرافية أم لا.

٤/٥- بالنسبة لهدف التوقيت:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المتحصلات النقدية يتم تسجيلها في التواريخ الصحيحة. ولذلك يجب أن يحدد ويقيم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، تمهيداً لأداء الاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية، وذلك كما يلي:

٤/٥/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لأغراض الرقابة الداخلية الفعالة، على هذا الهدف، يجب أن تضع وتنفذ الإدارة السياسات والإجراءات الرقابية التالية:

أ - أن توجد إجراءات محددة وواضحة لضمان متابعة تسجيل المتحصلات النقدية بصفة يومية.

ب - أن يتم التحقق من المتابعة والتسجيل اليومي للمتحصلات النقدية داخلياً، بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية.

٢/٥/٤- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى وجود وفعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية السابقة، والتي يجب أن تكون ملائمة لهدف توقيت المتحصلات النقدية، سيقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

أ - ملاحظة كيفية سير عملية تسجيل المتحصلات النقدية يومياً.

ب - ملاحظة كيف ولماذا يحدث تأخير في تسجيل عمليات المتحصلات النقدية، ومن المسئول عن هذا التأخير.

جـ - لختبار نتائج تحقق إدارة المراجعة الداخلية من تسجيل عمليات المتحصلات النقدية يومياً، وتقاريرها بشأن حالات التأخير في عملية التسجيل، واقتراحاتها بشأن تلافي هذا القصور الرقابي عملياً.

٣/٥/٤- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف توقيت عمليات المتحصلات النقدية:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من تحديد وتقييم مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، الملائمة لهدف توقيت عمليات المتحصلات النقدية، سوف ينتقل لأداء الاختبارات الأساسية التالية لهذه العمليات:

أ - مقارنة تواريخ الايداعات النقدية بالبنك مع تواريخ عمليات المقبوضات، في يومية المقبوضات.

ب - مقارنة تواريخ الإيداعات النقدية بالبنك، مع تواريخ عمليات المتحصلات، من واقع كشف حصر المتحصلات النقدية حسب تاريخها ونوعها.

جـ - مطابقة تواريخ الحركة الدائنة، في كشف حساب البنك الشهري، مع تواريخ كل من يومية المقبوضات وكشف حصر المتحصلات النقدية.

٦/٤- بالنسبة لهدف الترحيل والتلخيص:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن عمليات المتحصلات النقدية قد تم ترحيلها لدفتر أستاذ مساعد العملاء وتم تلخيصها في نفس الوقت وفي سبيل ذلك سوف يحدد ويقيم سياسات

وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، تمهيداً لأداء الاختبارات الاساسية لعمليات المتحصلات النقديه، كالتالي:

٤/٦/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لأغراض الرقابة الداخلية الفعالة على هذا الهدف يجب أن تضع وتنفذ الإدارة السياسات والإجراءات الرقابية التالية:

أ - أن يتم إعداد بيانات شهرية بالمتحصلات من العملاء، ترسل لهم بصفة منتظمة.

ب - أن توجد آلية للتحقق من دفتر أستاذ مساعد العملاء بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية.

جـ - أن يتم مقارنة أرصدة العملاء، بدفتر أستاذ مساعد العملاء، مع إجمالي ميزان مراجعة العملاء.

د - أن يتم مقارنة إجمالي ميزان مراجعة العملاء مع أرصدة العملاء بدفتر الأستاذ العام.

٤/٦/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى وجود، ومن ثم فعالية، سياسات وإجراءات الرقابة السابقة، سيقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

أ - ملاحظة إعداد وإرسال بيان المتحصلات الشهري من العملاء لهم بصفة منتظمة.

ب - اختبار نتائج تحقق إدارة المراجعة الداخلية من دفتر أستاذ مساعد العملاء.

جـ - فحص نتائج مقارنة أرصدة العملاء الشخصية، مع رصيد إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام.

٤/٦/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف ترحيل وتلخيص عمليات المتحصلات النقدية:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من مرحلة أداء اختبارات الرقابة، على ترحيل وتلخيص عمليات المتحصلات النقدية، سيقوم بأداء الاختبارات الأساسية الآتية، الملائمة لهذا الهدف:

أ - يتتبع عمليات المتحصلات بدفاتر اليومية، وصولاً إلى ترحيلها لدفتر الأستاذ العام.

ب - يتتبع ترحيل عمليات المتحصلات من دفاتر اليومية وصولاً إلى حسابات العملاء، بدفتر أستاذ مساعد العملاء.

جـ - مقارنة إجماليات رصيد حساب إجمالي العملاء، مع مجموع ميزان مراجعة العملاء، مع إجمالي بيان المتحصلات الشهرية المرسل للعملاء.

٧/٤- إجراءات اكتشاف الغش في عمليات المتحصلات النقدية:

من أهم مسئوليات مراقب الحسابات، عند أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المتحصلات النقدية، أن يؤدي إجراءات ملائمة وكافية لاكتشاف الغش في هذه العمليات الحرجة والمهمة بالنسبة للشركة ككل.

ومن أهم هذه الإجراءات، الموجهة لاكتشاف الغش في عمليات المتحصلات النقدية، ما يلي:

١/٧/٤- تحديد ما إذا كانت النقدية المستلمة فعلاً قد تم تسجيلها دفترياً:

من المعروف أن كافة صور اختلاس النقدية تمثل مشكلة لمراقب الحسابات في اكتشافها والتحقق منها. ولكن من أصعب صور اختلاس النقدية، والتي لا يمكن لمراقب الحسابات اكتشافها تلك التي تتم قبل تسجيل المتصحلات النقدية في يومية المقبوضات، خاصة إذا كان العمل يجري بالشركة على تسجيل المبيعات والمقبوضات النقدية في آن واحد.

وللتوضيح: افترض أن الموظف المسئول عن البيع، في أحد منافذ البيع بالتجزئة، التابع لإحدى شركات تجارة المواد الغذائية، هو نفسه الذي يحصل ثمن البضاعة المباعة من العميل، أو المستهلك. وقام هذا الموظف بتحصيل ثمن البيع، وتعمد عدم تسجيله في سجل النقدية المحصلة. في هذه الحالة سيكون من الصعب على مراقب الحسابات اكتشاف هذا الاختلاس أو بمعنى أصح هذه السرقة.

ولا سبيل لمنع هذه السرقة إلا عن طريق سياسات وإجراءات فعالة الرقابة الداخلية، كالتالي:

أ - أن يتم الفصل بين وظيفة البيع، ووظيفة استلام النقدية وحصرها ووظيفة تسجيلها كمقبوضات.

ب - أن يعد مستلم النقدية إيصال استلام يسلم أصله للمشتري ويحتفظ بصورة منه، ويرسل الصورة الأخرى للمسئول عن تسجيل المقبوضات، في يومية المقبوضات.

جـ - أن يكون هناك نظام للمتابعة والجرد المفاجئ للخزينة، من جانب المراجع الداخلي.

٢/٧/٤- إقامة الدليل على المتحصلات النقدية:

حتى يتأكد مراقب الحسابات من أن كل المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها في حساب الشركة الجاري بالبنك، يجب عليه أن يقيم الدليل على ذلك، كما يلي:

أ - يطابق مجموع المتحصلات النقدية، من واقع يومية المقبوضات عن الشهر مثلاً، مع مجموع اشعارات الإضافة في حساب الشركة الجاري لدى البنك، مع كشف حساب البنك عن الشهر.

ب - رغم أن هذا الإجراء لا يساعده على التحقق مما إذا كانت هناك مقبوضات نقدية لم يتم تسجيلها دفترياً، أو مما إذا كان هناك تأخير في إيداع المتحصلات بالبنك، إلا أنه يمكن أن يساعده في:

- اكتشاف المقبوضات النقدية المسجلة ولكنها لم تودع بالبنك.
- اكتشاف الإيداعات غير المسجلة بدفاتر الشركة.
- اكتشاف القروض الدائنة غير المسجلة بدفاتر الشركة.
- اكتشاف القروض التي حصلت عليها الشركة من البنك وأودعت في حسابها الجاري بالبنك.

٣/٧/٤- اكتشاف تدوير حسابات العملاء:

يمكن لموظفي الشركة تدوير حسابات العملاء عن طريق تأجيل إجراء قيود اليومية الخاصة بتحصيل مبلغ معين من أحد العملاء لتعويض عجز متعمد في النقدية. وعادة يرتكب هذا الاختلاس الموظف المسئول عن مناولة النقدية ثم إدخالها كمتحصلات في الحاسب.

وللتوضيح: افترض أن الموظف المسئول عن مناولة النقدية استلم مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من العميل (أ) وبدلاً من أن يدخلها كمتحصلات في الحاسب اختلسها. وعند تسلم ١٢٠٠٠ جنيه من العميل (ب) يدخل منها ٥٠٠٠ جنيه كمتحصلات من العميل (أ) في الحاسب ويحتفظ بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه لاستخدامه الشخصي انتظاراً لتوفيق أوضاعه مرة أخرى، عندما يحصل مبلغ من العميل (جـ)، وهكذا.

وفي حقيقة الأمر يمكن منع هذا الاختلاس ومراقبته كالتالي:

أ - يتم منع الاختلاس من هذا النوع عن طريق الفصل بين الواجبات، وعمل زيارات مفاجئة للموظف المسئول عن مناولة النقدية وإدخالها في الحاسب.

ب - ويمكن اكتشاف هذا الاختلاس عن طريق المقارنة بين أسم العميل والمبلغ المحصل منه وتاريخ التحصيل من واقع ايصالات استلام النقدية، مع قيود اليومية في دفتر يومية المقبوضات، وأيضاً مع صور اشعارات الإضافة بحساب الشركة الجاري بالبنك.

٥ - الاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات العملاء:

الهدف من الاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات العملاء جمع الدليل الكافي الملائم لتحقيق تسعة أهداف للمراجعة على مستوى هذه الأرصدة. وهذه الأهداف هي؛ المطابقة، الوجود، الاكتمال، الدقة، التصنيف، استقلال الفترات المحاسبية، القيمة الممكن تحقيقها، الحقوق، والعرض والإفصاح.

وقبل أن ينتقل مراقب الحسابات لتصميم وتنفيذ الاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات العملاء سيكون قد انتهى من الخطوات السابقة على ذلك، حيث يفترض أنه قام بكل من:

- تحديد التحريف المقبول لحسابات العملاء.
- تقييم الخطر المتلازم لحساب العملاء.
- تقييم خطر الرقابة لدورة المبيعات والمتحصلات.
- تصميم وأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات.
- تقييم نتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات.

وعندما ينتقل لتصميم وأداء الاختبارات الأساسية لرصيد حساب العملاء فسوف يقوم بما يلي:

- تصميم وأداء الإجراءات التحليلية لرصيد حساب العملاء.
- تصميم وأداء اختبارات تفاصيل رصيد حساب العملاء، لتحقيق أهداف المراجعة على مستوى هذا الرصيد.

١/٥- تصميم وأداء الإجراءات التحليلية لرصيد حساب العملاء:

سبق وأوضحنا أن الإجراءات التحليلية غالبا ما تؤدي خلال مراحل ثلاثة من مراحل عملية المراجعة، وهي: مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، مرحلة أداء اختبارات المراجعة، ومرحلة استكمال أعمال المراجعة.

ولأغراض أداء الاختبارات الأساسية لحساب العملاء فسوف يقوم مراقب الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية، باعتبارها نوعا من الاختبارات الأساسية. ويراعي عند قيامه بهذه الإجراءات مجموعة من الاعتبارات، بالإضافة لاستخدام أساليب التطبيق الملائمة.

٥/١/١. أهم اعتبارات أداء الإجراءات التحليلية:

في حقيقة الأمر هناك العديد من الاعتبارات التي تحكم أداء الإجراءات التحليلية، كاختبارات أساسية، ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

أ - أن أداء الاجراءات التحليلية، في مرحلة أداء الاختبارات الأساسية، سيتم بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة.

ب - أنه سيؤدي الإجراءات التحليلية لكل دورة المبيعات والمتحصلات، وليس لحسابات العملاء فقط. والسبب في ذلك أن التحريفات المحتملة التي ستشير إليها الإجراءات التحليلية في المبيعات، أو مردودات ومسموحات المبيعات، سيكون لها تأثير تعويضي في حسابات العملاء.

وللتوضيح: افترض أن الإجراءات التحليلية، من خلال مقارنة مجمل الربح بين السنة الحالية والسنوات الثلاثة السابقة، أوضحت انخفاض مجمل الربح هذا العام، بسبب تحريف مردودات المبيعات بالمبالغة في قيمتها بمبلغ مليون جنيه. بلا شك فإن هذا التحريف سيؤدي في النهاية إلى نقص أرباح العام بنفس المبلغ، ولكن في نفس الوقت سيؤدي نفس التحريف إلى تحريف بالإجحاف في رصيد حساب إجمالي العملاء. أي سيكون أقل مما يجب بمليون جنيه.

جـ - أنه يمكن أداء الإجراءات التحليلية في هذا المجال في صورة مقارنات بين نتائج السنة الحالية، ونتائج عدد من السنوات السابقة، أو بالمقارنة مع النتائج المخططة، أو متوسطات الصناعة.

٥/١/٢- أهم الإجراءات التحليلية المتعلقة بدورة المبيعات والمتحصلات:

يمكن لمراقب الحسابات أداء الإجراءات التحليلية، كاختبارات أساسية، لحسابات دورة المبيعات والمتحصلات باستخدام وسائل كثيرة، بهدف تحديد التحريفات المحتملة في هذه الحسابات، ومن هذه الوسائل ما يلي:

ا - مقارنة نسبة مجمل الربح للسنة الجارية مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة ويمكن اجراء المقارنة على أساس المنتج. ويساعد هذا الإجراء في الإشارة إلى احتمال تحريف المبيعات وحسابات العملاء بالزيادة أو النقص.

ب - مقارنة إجمالي وصافي المبيعات على مدار شهور السنة الحالية. ويمكن عمل ذلك لكل منتج على حدة. ويساعد هذا الإجراء في الإشارة إلى احتمال تحريف المبيعات وحسابات العملاء، مثل الإجراء السابق.

جـ - مقارنة نسبة مردودات ومسموحات المبيعات إلى اجمالي المبيعات عن السنة الجارية مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة. ويساعد هذا الإجراء في الإشارة إلى احتمال تحريف كل من مردودات ومسموحات المبيعات وحسابات العملاء بالزيادة أو النقص.

د - مقارنة أرصدة العملاء، من واقع دفتر الأستاذ المساعد، والتي تتجاوز مبلغ معين مع ذات الأرصدة عن عدد من السنوات السابقة. ويفيد هذا الإجراء في الإشارة إلى احتمال تحريف أرصدة العملاء والحسابات ذات الصلة في قائمة الدخل.

وللتوضيح: افترض أن متوسط أرصدة العملاء في العادة يتراوح بين ١٠٠٠٠، ٥٠٠٠٠ جنيه للعميل الواحد في آخر ٤ سنوات. وافترض أن متوسط رصيد العملاء هذا العام أصبح ٨٠٠٠٠ جنيه للعميل الواحد. وبمقارنة أرصدة العملاء من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء في نهاية هذا العام بالسنوات الأربعة السابقة اتضح أن رصيد العميل (أ) قد زاد بنسبة ٥٠٠%. وأن هذه الزيادة كانت وراء زيادة متوسط رصيد العميل الواحد إلى ٨٠٠٠٠ جنيه. وتشير هذه المقارنة إلى احتمال المبالغة في رصيد هذا العميل من ناحية، والمبالغة في حساب المبيعات من ناحية أخرى.

هـ - مقارنة نسبة الديون المعدومة إلى اجمالي المبيعات للسنة الجارية مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة. وتساعد هذه المقارنة في الإشارة إلى احتمال تحريف حسابات العملاء المشكوك في تحصيلها.

و ـ مقارنة عدد أيام عمر رصيد العملاء في المتوسط، ولكل عميل على حدة، للسنة الجارية مع ذات العدد عن عدد من السنوات السابقة ويساعد هذا الإجراء في توقع تحريف كل من: عبء الديون المشكوك فيها ومصاريف الديون المعدومة، ويمكن أن يقود مراقب الحسابات إلى اكتشاف وجود حسابات صورية للعملاء.

ز ـ مقارنة الفئات العمرية كنسبة من رصيد إجمالي العملاء في نهاية السنة الجارية مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة. وتساعد هذه المقارنة في تحديد احتمال تحريف عبء الديون المشكوك في تحصيلها ومصاريف الديون المعدومة، سواء بالمبالغة أو الإجحاف.

ح ـ مقارنة عبء ونسبة الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي العملاء نهاية السنة الجارية مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة. وتساعد هذه المقارنة في الإشارة إلى احتمال تحريف عبء الديون المشكوك في تحصيلها ومصاريف الديون المعدومة.

ط ـ مقارنة النسب والأرصدة السابقة في نهاية السنة الجارية مع النسب والأرصدة المقدرة في ذلك التاريخ، إما بمعرفة الإدارة، أو كتوقعات من جانب مراقب الحسابات.

٣/١/٥- ماذا تعني نتائج الإجراءات التحليلية لمراقب الحسابات؟

بعد انتهاء مراقب الحسابات من تطبيق الإجراءات التحليلية السابقة سيقوم بتحديد وحصر النتائج التي توصل إليها، ثم يحدد رد فعله نحو هذه النتائج، والذي يمكن أن يأخذ الصور التالية:

أ - القيام بفحص الأرصدة والمبالغ غير العادية في حسابات العملاء.

ب ـ الاستفسار من الإدارة عن التقلبات غير العادية في نسب ومؤشرات وحسابات خاصة بدورة المبيعات والمتحصلات.

جـ ـ تخفيض مدى اختبارات التفاصيل، طالما كانت نتائج أداء الإجراءات التحليلية ملائمة، أو توسيع هذا المدى في الحالة العكسية.

وللتوضيح: افترض أن مقارنة نسبة مجمل الربح للسنة الجارية، مع ذات النسبة عن عدد من السنوات السابقة، أوضح أن هذه النسبة قد انخفضت من ٢٥% في المتوسط إلى ٨% فقط هذه السنة. فما معنى ذلك من وجهة نظر مراقب الحسابات؟

في هذه الحالة أشارت الإجراءات التحليلية إلى وجود تقلبات غير عادية في نسبة مجمل الربح، واحتمال تحريف صافي المبيعات وتكلفة المبيعات، وبالتالي تحريف حسابات الميزانية المرتبطة بحسابات قائمة الدخل. وعلى مراقب الحسابات أن يقوم بعمل مزيد من الفحص والاستفسار للإجابة على أسئلة مثل: هل يرجع الانخفاض الحاد في نسبة مجمل الربح إلى الإجحاف في تقويم المبيعات؛ وأن حدث ما أدى أثر هذا التحريف على حساب إجمالي العملاء؛ أم أن التحريف كان بالمبالغة في تكلفة المبيعات؛ وهل أثرت المبالغة على حسابات المخزون والموردين أم لا؟

وما يهمنا في هذه الحالة الآن أن مراقب الحسابات سوف يخطط لجمع مزيد من الأدلة، بشأن حساب المبيعات وتكلفة المبيعات وحسابات الميزانية ذات الصلة،وذلك من خلال أداء مزيد من اختبارات التفاصيل، لتدنية خطر الاكتشاف الفعلي ليتوافق مع ما كان مخططاً.

٢/٥- تصميم وأداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء:

الهدف من اختبارات التفاصيل جمع الدليل الكافي والملائم لتحقيق أهداف المراجعة على مستوى الأرصدة. ويتوقف الدليل المخطط بالنسبة لهدف معين على قرار مراقب الحسابات بشأن اختيار إجراء المراجعة الملائم، وتحديد حجم العينة، واختيار مفردات العينة التي سيطبق عليها هذا الإجراء.

وعادة توجه اختبارات التفاصيل نحو أرصدة حسابات الميزانية في المقام الأول، أما حسابات قائمة الدخل فسيتم التحقق منها كمنتج فرعي للتحقق من حسابات الميزانية.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات بصدد أداء اختبارات التفاصيل لرصيد حساب إجمالي العملاء. وفي سبيل ذلك طلب وتسلم وفحص

المصادقات الواردة من العملاء وخلص إلى أن هناك تحريفاً في صورة مبالغة في رصيدهم بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه. واتضح له أن سبب التحريف إعداد وتسجيل المحاسب لفاتورة مبيعات قيمتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه مرتين. في هذه الحالة رغم أنه كان يتحقق من رصيد إجمالي العملاء إلا أنه قد تحقق تبعاً لذلك من حساب المبيعات.

ولأن المصادقات هي أهم صور اختبار تفاصيل أرصدة العملاء من ناحية. ولأن اختبارات تفاصيل أرصدة العملاء يجب أن ترتبط بأهداف المراجعة التسع على مستوى رصيد الحساب من ناحية أخرى، فسوف نعرض بداية للمصادقات، ثم لاختبارات تفاصيل أرصدة العملاء، بحسب هدف المراجعة، على مستوى الرصيد.

٢/٥- المصادقات:

من المتفق عليه مهنياً أن المصادقات من أكثر أنواع أدلة الإثبات صدقاً وإقناعاً. وأنها يمكن أن تستخدم عند التحقق من حسابات العملاء وأوراق القبض وسلف العاملين. ولأغراض أداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء فسوف يعتمد مراقب الحسابات بقوة على طلب، والحصول على، مصادقات منهم، يجب أن يراعي بشأنها عدة اعتبارات، من أهمها ما يلي:

١/٢/٥- متى يطلب مراقب الحسابات المصادقات؟

يجب أن يطلب مراقب الحسابات من الإدارة مخاطبة العملاء لإرسال مصادقات له في الحالات التالية:

أ - إذا كانت حسابات العملاء مهمة نسبياً بالنسبة للقوائم المالية ككل. كما هو الحال في الشركات التجارية التي تبيع بكميات كبيرة على الحساب.

ب - إذا كان مجموع الخطر المتلازم وخطر الرقابة لحساب العملاء مرتفعاً. لأن ذلك يعني أن يخطط مراقب الحسابات لتخفيض مستوى خطر الاكتشاف. وبالتالي سيعتمد بقوة على اختبارات التفاصيل لجمع مزيد من الأدلة، ومعنى ذلك الاعتماد بقوة على المصادقات.

وللتوضيح: افترض أن إحدى الشركات التجارية تبيع ٩٠% من حجم مبيعاتها على الحساب وأن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على عمليات المبيعات والمتحصلات من العملاء ضعيفة. في هذه الحالة سيقدر مراقب الحسابات الخطر المتلازم لحساب العملاء مرتفعاً، وكذا مستوى خطر الرقابة. وبافتراض أنه سيحدد مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً، وهو افتراض منطقي بلا شك، فسوف يكون مستوى خطر الاكتشاف المخطط منخفضاً. ولن يعتمد بالقدر الكافي على اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات والمتحصلات وكذا الإجراءات التحليلية الأساسية، في سبيل جمع الأدلة الكافية على صدق حساب العملاء. ومعنى ذلك أنه سيعتمد على اختبارات التفاصيل، وتحديداً المصادقات، في جمع هذه الأدلة.

جـ - إذا كان احتمال رد العملاء على المصادقات مرتفعاً. لأنه ما لم يتسلم مراقب الحسابات ردوداً كافية من العملاء على طلب الإدارة منهم في هذا الشأن، فسوف يبحث عن إجراءات أخرى لجمع أدلة إثبات أخرى، تتمشى مع أهداف المراجعة على مستوى رصيد الحساب.

وللتوضيح: عند مراجعة حسابات المستشفيات الخاصة لا يتوقع مراقب الحسابات أن يرد العملاء من المرضى بالقدر الكافي على المصادقات، في حين يتوقع العكس من عملاء شركات تجارة السيارات. ومن الطبيعي أن يعتمد بقوة على المصادقات في الحالة الثانية، عكس الحالة الأولى.

٢/٢/٥- مزايا وعيوب المصادقات:

للمصادقات الكثير من المزايا، كما أن لها بعض العيوب، نوجزها فيما يلي:

أ - من مزايا المصادقات:

- أنها وسيلة مباشرة لجمع الأدلة.
- أنها تقدم دليلاً على درجة عالية من الاقناع، لأنه متولد من مصدر خارج الشركة.

- أنها تقدم دليلاً مقنعاً بشأن؛ وجود حساب العملاء، دقة حساب العملاء، وتوقف حساب العملاء في تاريخ معين.
- أنها أكثر أنواع الأدلة ملاءمة لحسابات العملاء المهمة نسبياً.

ب ـ ومن أهم عيوب المصادقات:

- أنها لا تقدم دليلاً على إمكانية تحصيل أرصدة العملاء.
- أنها لا تقدم دليلاً على وجود حسابات غير مسجلة للعملاء.
- أنها إذا كانت سالبة لا تقدم الدليل المقنع لمراقب الحسابات على العكس.

٣/٢/٥- أنواع المصادقات:

رغم وجود الكثير من أنواع المصادقات إلا أن أكثرها شيوعاً في الممارسة المصادقة الموجبة والمصادقة السالبة، وذلك بحسب الطلب فيها. وبغض النظر عن نوع المصادقة فإن دورتها تبدأ بخطاب يرسله مراقب الحسابات للإدارة بطلب المصادقة، فتعتمد الإدارة هذا الخطاب وترسله للعميل تطلب منه الرد مباشرة على مكتب المراجع.

١/٣/٢/٥- المصادقة الموجبة:

وهي المصادقة التي يطلب فيها من العميل أن يرد بالموافقة أو عدم الموافقة على رصيده المرسل له. ولذلك فهي تقدم دليلاً أكثر إقناعاً. وهي مطلوبة في حالة ما إذا كان الخطر المتلازم وخطر الرقابة لحساب العملاء مرتفعين، رغم أنها مكلفة بالمقارنة بالمصادقة السالبة.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات تامر عبد الوهاب والمكلف بمراجعة حسابات شركة الدقهلية للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١، قرر طلب مصادقة موجبة بتاريخ ٢٠٠٢/١/١٠. وأن العميل سعدون حمدون رصيده من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء بلغ ٢٢١٥٠٠ جنيه. ولكنه رد على المصادقة في ٢٠٠٢/٢/١ بوجود اختلاف في الرصيد. إذ يرى أنه ٢٢٠٠٠٠ جنيه فقط، لأنه يرى أن هناك مردودات مبيعات قيمتها ١٥٠٠ جنيه يعتقد بأنها لم تخصم من رصيده لدى الشركة.

في هذه الحالة يمكن أن تظهر المصادقة الموجبة كالتالي:

شكل رقم (١)

المصادقة الموجبة

شركة الدقهلية للحاسبات
وتكنولوجيا المعلومات
٣٥٠ ش البحر – المنصورة

مصادقة لمراقب الحسابات

السيد/ سعدون حمدون
تحية طيبة
برجاء الرد مباشرة على هذا الخطاب على مكتب مراقب حسابات الشركة.
تامر عبد الوهاب
محاسبون قانونيون
٥ شارع النصر
المنصورة

إن رصيدكم المستحق للشركة في ٢٠٠١/١٢/٣١ كما هو مبين أدناه. ونشكر لكم مسبقا الرد على هذا الطلب. ومرسل برفقته مظروفا بعنوان مراقب حسابات الشركة.

المدير المالي للشركة
اسم/ ....
توقيع/ ....
تاريخ: ٢٠٠٢/١/١٠

أن الرصيد المستحق علينا للشركة وقدره ٢٢١٥٠٠ جنيه في ٢٠٠١/١٢/٣١ يعتبر صحيحاً ماعدا ما يلي:
لقد قمنا برد بضاعة للشركة بمبلغ ١٥٠٠ يوم ٢٠٠١/١٢/٣١ ومرفق صورة من إيصال استلام موظف الشركة لها. ولذلك فرصيدنا الصحيح أصبح ٢٢٠٠٠٠ جنيه فقط.

تاريخ: ٢٠٠٢/٢/١
سعدون حمدون
توقيع/ ....

٢/٣/٢/٥- المصادقة السالبة:

إذا قرر مراقب الحسابات الاعتماد على المصادقة السالبة فمعنى ذلك أنه يطلب الرد فقط في حالة عدم موافقة العميل على رصيده المرسل إليه. وتستخدم المصادقة السالبة فقط إذا توافرت الشروط التالية:

أ - زيادة عدد حسابات العملاء ذوي الأرصدة الصغيرة.

ب - انخفاض المستوى المجمع للخطر المتلازم وخطر الرقابة.

جـ - زيادة احتمال رد العملاء على المصادقات.

ورغم أن المصادقة السالبة ذات تكلفة أقل، بالمقارنة بالمصادقة الموجبة، خاصة وأن الأخيرة تحتاج لمتابعة وربما طلبها مرة أخرى. إلا أن المصادقة السالبة لا تقدم دليلاً مقنعاً مثل المصادقة الموجبة لأن عدم رد العميل لا يعني دائماً موافقته على الرصيد المرسل له، فقد تكون هناك ظروف أخرى، غير موافقته على الرصيد، كانت وراء عدم الـ - **على** المصادقة.

وعادة ما تكون المصادقة السالبة ابسط وأكثر اختصاراً من المصادقة الموجبة. ولكنها يجب أن تستوفي النواحي الشكلية كما في المصادقة الموجبة، خاصة اسم الشركة ومكتب مراقب الحسابات وعنوانهما.

وللتوضيح: افترض في المثال السابق أن مراقب الحسابات طلب مصادقة سالبة. وأن العميل رد بنفس الرد السابق. في هذه الحالة تظهر المصادقة كالتالي:

شكل رقم (٢)

المصادقة السالبة

شركة الدقهلية للحاسبات
وتكنولوجيا المعلومات
٣٥٠ ش البحر – المنصورة

مصادقة لمراقب الحسابات

السيد/ سعدون حمدون

تحية طيبة

يبلغ رصيدكم المستحق للشركة في ٢٠٠١/١٢/٣١ ما قيمته ٢٢١٥٠٠ جنيه. من فضلكم إذا لم تكونوا موافقين على ذلك، أرسلوا ردكم مع توضيح السبب، مباشرة إلى مراقب حسابات الشركة:

تامر عبد الوهاب
محاسبون قانونيون
٥ شارع النصر
المنصورة

وهو المكلف بمراجعة حسابات الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ ومرفق مظروفا بعنوان مراقب الحسابات.

وشكراً على اهتمامكم.

المدير المالي للشركة

أسم/ ....

توقيع/ ....

تاريخ: ٢٠٠٢/١/١٠

الرصيد المرسل غير متفق مع ما هو مبين بدفاترنا، ويجب أن يكون ٢٢٠٠٠٠ جنيه فقط، لأن هناك بضاعة قمنا بردها للشركة قيمتها ١٥٠٠ جنيه بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١.

تاريخ: ٢٠٠٢/٢/١ سعدون حمدون

توقيع/ ....

٤/٢/٥- ضوابط الاعتماد على المصادقات عند التحقق من أرصدة العملاء:

يحتاج الأمر للاعتماد على المصادقات في مرحلة أداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء أن يأخذ مراقب الحسابات في حسبانه عدة اعتبارات، أو ضوابط، أهمها ما يلي:

أ - أنه يمكن الاعتماد على مزيج من المصادقات الموجبة والسالبة معاً بحسب عدد وحجم أرصدة العملاء.

وللتوضيح: افترض أن عدد عملاء الشركة ٥٠٠٠ عميل، وأن إجمالي أرصدة ٥% من هؤلاء العملاء يوازي ٨٠% من رصيد إجمالي العملاء البالغ ٣٥٠ مليون جنيه في تاريخ الميزانية، بينما ٩٥% من عدد العملاء يستحق عليه ٢% من رصيد إجمالي العملاء. في هذه الحالة سيكون من الأفضل يطلب مراقب الحسابات مصادقات موجبة من عينة من العملاء، إن لم يكن كل، ذوي الأرصدة الكبيرة بينما سيطلب مصادقات سالبة من عينة من الغالبية ذوي الأرصدة الصغيرة.

ب - أنه يجب أن يرسل تذكيراً للعملاء الذين لم يردوا على المصادقات الموجبة خلال فترة معينة، أو بعض العملاء الذين ردوا ولكن بعدم الموافقة على الرصيد المرسل لهم، لأن حجم الاستثناءات في العينة كبير نسبياً.

جـ - أنه في حالة عدم تسلمه رداً على المصادقة الموجبة، أو الاستعجال بشأن هذا الرد، فيجب عليه التحول لأداء إجراء مراجعة أخر. كأن يختبر المتحصلات النقدية التالية لإرسال المصادقة للعميل، أو يعيد فحص عمليات المبيعات الآجلة لهذا العميل. وإن تعذر القيام بإجراء مراجعة بديل فسوف يعامل حساب العميل هذا كمفردة خطأ وذلك لأغراض تقييم أمل المراجعة، الذي حصل عليه من اختبار مفردات العينة.

د - أنه يجب أن يراعي التوقيت المناسب لطلب المصادقات. والقاعدة أن الدليل المتحصل عليه من المصادقات المرسلة في تاريخ قريب جداً، أو شبه مطابق، لتاريخ الميزانية سيكون أكثر اقناعاً عما لو أرسلت المصادقات قبل شهور من تاريخ الميزانية.

وعموماً فإن مراقب الحسابات سيطلب المصادقات قرب تاريخ الميزانية في الحالات التالية:

- إذا كان يرى ان العمليات قرب تاريخ الميزانية مهمة نسبياً.
- إذا كان قد انتهى إلى ضعف سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على عمليات المبيعات والمتحصلات من العملاء.
- إذا كانت أرصدة العملاء مهمة نسبياً في علاقتها بالقوائم المالية ككل.
- إذا رأى أن الشركة موشكة على الإفلاس، وأن احتمال مساءلته عن أي أخطاء في المراجعة يتزايد.

هـ - أنه في حالة طلب المصادقات قبل شهور من تاريخ الميزانية يجب عليه أداء الاختبارات الكافية للعمليات في الفترة ما بين تاريخ المصادقة وتاريخ الميزانية. ومن هذه الاختبارات:

- اختبار المستندات الداخلية مثل؛ أصل وصور فواتير المبيعات، مستندات الشحن، إيصالات استلام النقدية من العملاء.
- أداء الإجراءات التحليلية عن هذه الفترة.
- الاستفسار من المسئولين حينما يرى ذلك ملائما.

٥/٣- تصميم وأداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء:

بداية نود تذكير القارئ بأن مراقب الحسابات سيكون قد انتهى من تخطيط الأدلة التي يريد جمعها، لكل هدف من أهداف المراجعة، على مستوى أرصدة حسابات العملاء، قبل تصميم وأداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء. وأن تخطيط مستوى الأدلة هو المتمم لمستوى خطر الاكتشاف المخطط، وفقا لنموذج خطر المراجعة.

ومن المطلوب مهنيا أن يصمم ويؤدي مراقب الحسابات اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات العملاء، والتي تمكنه من جمع الدليل الكافي والملائم لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة على مستوى الرصيد، وذلك على النحو التالي:

٥/٣/١- بالنسبة لهدف التطابق: Detail Tie-in

وفقا لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من ان أرصدة حسابات العملاء، من واقع ميزان المراجعة المعد حسب عمر الرصيد، مطابقة لأرصدتهم كما تظهر بدفتر أستاذ مساعد العملاء، وأن إجمالي أرصدتهم في هذا الميزان مطابق لرصيد إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام.

٥/٣/١/١- ميزان المراجعة على أساس عمر رصيد العميل:

Aged Trial Balance

يعرف ميزان المراجعة على أساس عمر رصيد العميل بأنه قائمة بأرصدة العملاء، كما تظهر بدفتر أستاذ مساعد العملاء في تاريخ الميزانية. ولذلك يشتمل هذا الميزان على أرصدة العملاء كل على حدة، مع تفصيل مكونات الرصيد حسب المدة من تاريخ البيع للعميل وحتى تاريخ الميزانية.

وللتوضيح: افترض معنا ميزان المراجعة التالي لأرصدة حسابات العملاء لدى شركة "الأقصى" لتجارة الملابس الجاهزة في ٢٠٠١/١٢/٣١ ، وهي شركة مساهمة مصرية خاصة.

شكل رقم (٣)

ميزان المراجعة لحسابات العملاء على أساس عمر الرصيد

شركة الأقصى لتجارة الملابس الجاهزة

الإسكندرية

ميزان المراجعة لحسابات العملاء في ٢٠٠١/١٢/٣١ حسب عمر الرصيد

رقم حساب العميل	اسم العميل	رصيد العميل في ٢٠٠١/١٢/٣١	عمر الرصيد باليوم بدءاً من تاريخ فاتورة المبيعات حتى تاريخ الميزانية					
			< ٣٠ يوم	من ٣١ حتى ٦٠ يوم	من ٦١ حتى ٩٠ يوم	من ٩١ حتى ١٢٠ يوم	من ١٢١ حتى ١٥٠ يوم	أكثر من ١٥٠ يوم
١٠١	محمد سرايا	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠				
١٠٢	محمود مراد	٨٠٠٠	٨٠٠٠					
١٠٣	وليد عبد الوهاب	٢٢٠٠٠			١٠٠٠٠			١٢٠٠٠
١٠٤	هشام بسيوني	١٥٠٠٠	٥٠٠٠			١٠٠٠٠		
١٠٥	أحمد عبدالملك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠					
١٠٦	المنزلة للأسماك	٦٠٠٠					٦٠٠٠	
٦٠٧	طنطا للحلويات	١٤٠٠٠	١٤٠٠٠					
٦٠٨	الجمالية للزراعة	٢٠٠٠						٢٠٠٠
٦٠٩	دلتادوس للتجارة	٨٠٠٠			٦٠٠٠	٢٠٠٠		
	إجمالي	١٠٠٠٠٠	٤٧٠٠٠	٥٠٠٠	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٤٠٠٠

٢/١/٣/٥- إجراءات المراجعة:

إنطلاقاً من ميزان المراجعة لحسابات العملاء حسب عمر الرصيد سيقوم مراقب الحسابات بأداء الإجراءات التالية لتحقيق هدف التطابق بين رصيد إجمالي العملاء، ومجموع أرصدة العملاء بدفتر الأستاذ المساعد:

أ - يقارن مجموع أرصدة العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء مع رصيد حساب إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام والبالغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

ب - يقارن ما توصل إليه في الخطوة السابقة مع مجموع المبالغ المستحقة على العملاء، حسب عمر الرصيد، ليتأكد من التطابق بينهما.

جـ - يسحب عينة من بعض العملاء ويتتبع مستندات رصيد حساب العميل، مثل فاتورة المبيعات، ومستندات الشحن و إيصال استلام النقدية. وذلك للتحقق من؛ اسم العميل، رصيد العميل، والعمر السليم لرصيد العميل.

د - يتحقق مما إذا كان ميزان المراجعة، لحسابات العملاء حسب عمر الرصيد، أعده الموظف المسئول عن ذلك بنفس طريقة السنة الماضية، وما إذا كان هذا الميزان يخضع للفحص الداخلي بواسطة إدارة المراجعة الداخلية.

٢/٣/٥- بالنسبة لهدف الوجود:

وفقاً لهذا الهدف يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من وجود حساب العميل في تاريخ الميزانية. ولتحقيق هذا الهدف سيقوم مراقب الحسابات بطلب مصادقات على حساب العميل، باعتبار المصادقات أهم اختبارات التفاصيل للتحقق من وجود الحساب.

وكما سبق وأشرنا، في حالة عدم رد العميل على المصادقة سوف يلجأ مراقب الحسابات لاختبارات بديلة يستشهد منها على وجود الحساب. ومن هذه الاختبارات:

أ - فحص المستندات المؤيدة لوجود الحساب، مثل مستندات الشحن وفاتورة البيع.

ب - اختبار عمليات المتحصلات النقدية التالية لتاريخ المصادقة.

٣/٣/٥- بالنسبة لهدف الاكتمال:

وفقاً لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كل حسابات العملاء الموجودة في تاريخ الميزانية ظاهرة في الدفاتر. وعادة لا توجد مشاكل في الممارسة بخصوص تحقيق هذا الهدف، سوى ما يخص بعض حسابات العملاء، التي لا تظهر بميزان المراجعة حسب عمر الرصيد. وفي هذه الحالة فسوف يتصرف مراقب الحسابات على النحو التالي:

أ - يرجع للخلف إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء ليتحقق من صحة ترصيد حساب العميل، وما إذا كان له رصيد مدين كان ينبغي أن يظهر بميزان المراجعة حسب عمر الرصيد أم لا.

ب - عمل مطابقة بين أرصدة العملاء، بدفتر أستاذ مساعد العملاء، ورصيد إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام.

جـ - في حالة تحريف حسابي العملاء والمبيعات بحذف عملية البيع نفسها فلن تصلح اختبارات التفاصيل لكشف هذا التحريف. ويجب عليه الرجوع إلى الاختبارات الرقابية والاختبارات الأساسية للعمليات، وايضاً الإجراءات التحليلية.

وللتوضيح: افترض أن شركة الأقصى كانت قد باعت بضاعة في ٢٠٠١/١١/١ للعميل سامح بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على الحساب ولم تسجل هذه العملية بالدفاتر. في هذه الحالة سيكون رصيد العميل صفر ولن يظهر في ميزان المراجعة لحسابات العملاء حسب عمر الرصيد،وبافتراض الغش في عملية البيع فلن يرد هذا العميل على المصادقة.

وحتى يكشف مراقب الحسابات هذا التحريف فسوف يلجأ لاختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. وسيصل منها إلى أن هناك طلب شراء قدمه العميل سامح وأن هناك مستندات لشحن البضاعة له، وأن له رصيد موجود قيمته ٥٠٠٠ جنيه.

٤/٣/٥- بالنسبة لهدف الدقة:

وفقاً لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من دقة حسابات العملاء وأنها نتيجة لعمليات تامة ومسجلة دفترياً ومؤيدة بمستندات صحيحة. بمعنى أن الرصيد الظاهر للعميل بدفتر أستاذ مساعد العملاء وميزان المراجعة حسب عمر الرصيد، صحيح.

ولتحقيق هذا الهدف سيقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية:

أ - يطلب مصادقة من العميل برصيده.

ب - يقوم باختبار المستندات المؤيدة لرصيد العميل، في حالة عدم رده على المصادقة.

جـ - التحقق من صحة الحركة الدائنة والمدينة في حساب العميل، بالتركيز على فحص مستندات الشحن والمتحصلات النقدية.

٥/٣/٥- بالنسبة لهدف التصنيف:

وفقاً لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من سلامة تصنيف حسابات العملاء بما يوضح نوع العميل وسبب نشأة المديونية عليه. مع ملاحظة عدة أمور في هذا الشأن:-

أ - إذا كان هناك رصيد شاذ للعملاء فيجب عدم إجراء مقاصة بينه وبين الأرصدة المدينة. ويتم تصنيف الرصيد الشاذ كالتزام قصير الأجل.

ب - إذا كان رصيد العميل المدين بسبب تصرفات في الأصول الثابتة فمن الواجب فصل هذا الرصيد، عن أرصدة العملاء بسبب بيع البضاعة لهم على الحساب.

جـ - إذا كان العملاء من الأطراف ذوي العلاقة، مثل الشركات التابعة، فيجب فصل حساباتهم في ميزان المراجعة لحسابات العملاء حسب عمر الرصيد.

٦/٣/٥- بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية Cutoff

وفقاً لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة العمليات التي تمت قرب نهاية السنة المالية قد تم تسجيلها خلال نفس السنة. بمعنى، أن يتحقق من عدم تداخل السنوات المالية.

ولتحقيق هذا الهدف يجب على مراقب الحسابات التأكد من ان الشركة تطبق معياراً مناسباً لاستقلال الفترات المحاسبية، وما إذا كانت تطبق إجراءات مناسبة لتنفيذ هذا المعيار، وهل نجحت في التطبيق أم لا. وذلك مع التركيز على كل من؛ المبيعات، مردودات ومسموحات المبيعات، والمتحصلات النقدية.

٥/٣/٦/١- فيما يتعلق بالمبيعات:

التوقيت المناسب لتسجيل عمليات المبيعات هو شحن البضاعة للعميل. ولكي يتحقق مراقب الحسابات من عدم ترحيل عمليات البيع للسنة التالية سيحصل على رقم أخر مستند شحن في السنة الحالية ويقارنه بالمبيعات المسجلة في السنة التالية:

٥/٣/٦/٢- فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات:

بالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات يجب أن يتم تسجيلها فور استلامها، حتى ولو كانت تخص مبيعات في فترات سابقة، إلا إذا كانت مهمة نسبياً فيتم تسوية مخزون نهاية الفترة السابقة بها.

وللتوضيح: افترض أن مردودات المبيعات يوم ٢٠٠٢/١/١٥ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه [التكلفة + ٢٥%] كانت خاصة ببضاعة مباعة على ... لأحد العملاء يوم ٢٠٠١/١٢/٢٥ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه. ويرى مراقب الحسابات أن هذه المردودات مهمة نسبياً لأنها تمثل ٥٠% من المبيعات في هذه الحالة، وبافتراض أنه تم إقفال الدفاتر عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ سيتم تسوية مخزون نهاية الفترة في ٢٠٠١/١٢/٣١ بجعله مديناً بتكلفة مردودات المبيعات وقدرها ٤٠٠٠ جنيه [٥٠٠٠ x ١٢٥/١٠٠]، كما سيتم تسوية حساب الأرباح المحتجزة عن ذات السنة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه [٥٠٠٠ - ٤٠٠٠] بجعله مديناً، في مقابل جعل حساب العملاء دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٥/٣/٦/٣- فيما يتعلق بالمتحصلات النقدية:

من السهل على مراقب الحسابات اختبار التوقيت المناسب للمتحصلات النقدية والتحريف في هذه المتحصلات باعتبار أنها عمليات لا تأثير لها على قائمة الدخل. وغالباً سيتتبع عمليات المتحصلات المسجلة، خاصة في نهاية السنة المالية، وصولاً إلى الإيداعات في البنك في الفترة التالية. فإذا وجد أن هناك فاصل بين التحصيل والإيداع في البنك فمعنى ذلك وجود تحريف في نقطة الاعتراف بالمتحصلات النقدية.

٥/٣/٧- بالنسبة لهدف القيمة الممكن تحقيقها: Realizable Value

وفقاً لهذا الهدف يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن حسابات العملاء مقومة بالقيمة الممكن تحقيقها في تاريخ الميزانية، وهي الديون الجيدة، أي القيمة الأسمية لحساب العملاء ناقصاً قيمة الديون المشكوك في تحصيلها في ذلك التاريخ. ولتحقيق هذا الهدف يجب على مراقب الحسابات أداء اختبارات التفاصيل للتحقق من كل من تقدير عبء الديون المشكوك في تحصيلها، والاعتراف بمصروف الديون المعدومة.

٥/٣/٧/١- عبء الديون المشكوك في تحصيلها:

الهدف الرئيسي لمراقب الحسابات من مراجعة عبء الديون المشكوك في تحصيلها هو تقييم مدى معقولية وملاءمة هذا العبء في ضوء الظروف القائمة في تاريخ الميزانية. وفي سبيل ذلك سيقوم بأداء الإجراءات التفصيلية التالية:

أ - يفحص نتيجة اختبارات الرقابة فيما يتعلق بسياسة الشركة في منح الائتمان. فإذا كانت السياسة مستقرة على ما كانت عليه في السنة المالية السابقة، فسوف يفترض أنه إن كان هناك تغير في رصيد الديون المشكوك، في تحصيلها في نهاية السنة المالية الحالية، فيجب أن يكون بسبب تغير الظروف الاقتصادية وحجم المبيعات على الحساب فقط.

أما إذا تغيرت سياسة الشركة في منح الائتمان، عما كانت عليه في السنة المالية السابقة، فسوف يتعمق في البحث عن شكل وأسباب التغيير وأثره على تقدير عبء الديون المشكوك في تحصيلها.

ب - يختبر بدقة أرصدة حسابات العملاء الشاكئة، كما تظهر في ميزان مراجعة حسابات العملاء حسب عمر الرصيد. وسيتابع ما إذا كان قد تم تحصيل هذه الأرصدة بعد تاريخ الميزانية. وسيقارن حجم وعمر هذه الأرصدة مع السنة المالية السابقة، ليحدد اتجاهها بالزيادة أو النقص.

جـ - يختبر ملفات منح الائتمان، ويناقش مدير منح الائتمان فيها، ويفحص ملف العميل، وذلك لتحديد مدى إمكانية الشك في تحصيل كل أو بعض رصيده.

د - يعد ملخصا بتاريخ العملاء، فيما يتعلق بالديون المعدومة، ويربط هذا الملخص بعمر الأرصدة، ويعتبر هذا الملخص إطارا لتحديد مدى معقولية معدل الديون المشكوك في تحصيلها، في نهاية السنة المالية التالية.

وللتوضيح: افترض أنه في السنوات السابقة كانت نسبة الديون المعدومة إلى رصيد العملاء الذي عمره لا يجاوز ٣٠ يوم = ٣%، وكان رصيد العملاء الذي عمره لا يجاوز ٣٠ يوما في ٢٠٠١/١٢/٣١ = ٢٥٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة يفترض أن الديون المشكوك في تحصيلها المقدرة في ٢٠٠١/١٢/٣١ = ٢٥٠٠٠ x ٣% = ٧٥٠ جنيه.

هـ - يقارن عبء الديون المشكوك في تحصيلها من الخطوة السابقة مع رصيد الديون المشكوك في تحصيلها، كما قدرته الإدارة، ليحدد ما إذا كان تقديرها معقولاً من وجهة نظره، في ضوء المعطيات السابقة أم لا.

وللتوضيح: أفترض أن إدارة شركة الأقصى قدرت عبء الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٤٨٠٠ جنيه، في حين يرى مراقب الحسابات أن يتم التقدير على أساس ٣% من رصيد العملاء الذي لا يجاوز عمره ٣٠ يوماً، ٦% من الأرصدة التي عمرها من ٣١ يوم حتى ٦٠ يوما، ١٥% من الأرصدة التي عمرها من ٦١ حتى ٩٠ يوماً، ٢٠% من الأرصدة التي عمرها من ٩١ حتى ١٢٠ يوماً، ٣٠% من الأرصدة التي عمرها من ١٢١ يوم حتى ١٥٠ يوماً، ٥٠% من الأرصدة التي يتجاوز عمرها ١٥٠ يوماً.

في هذه الحالة يعد مراقب الحسابات ورقة عمل لتحليل الديون المشكوك في تحصيلها في ٢٠٠١/١٢/٣١، والتي يجب أن تظهر بالقوائم المالية لشركة الأقصى في ٢٠٠١/١٢/٣١، كما يلي:

شكل رقم (٤)

ورقة عمل تحليل الديون المشكوك في تحصيلها

شركة الأقصى لتجارة الملابس الجاهزة

الإسكندرية

تحليل الديون المشكوك في تحصيلها في ٢٠٠١/١٢/٣١

عمر الرصيد	إجمالي الأرصدة في ٢٠٠١/١٢/٣١	نسبة الديون المشكوك في تحصيلها المؤيدة بالحقائق في الملف الدائم للمراجعة	عبء الديون المشكوك في تحصيلها المقدر
	جنيه		جنيه
< ٣٠ يوم	٤٧٠٠٠	٣%	١٤١٠
من ٣١ حتى ٦٠ يوم	٥٠٠٠	٦%	٣٠٠
من ٦١ حتى ٩٠ يوم	١٦٠٠٠	١٥%	٢٤٠٠
من ٩١ حتى ١٢٠ يوم	١٢٠٠٠	٢٠%	٢٤٠٠
من ١٢١ حتى ١٥٠ يوم	٦٠٠٠	٣٠%	١٨٠٠
أكثر من ١٥٠ يوم	١٤٠٠٠	٥٠%	٧٠٠٠
	١٠٠٠٠٠		١٥٣١٠

ويلاحظ على ورقة العمل هذه ما يلي:

- أنها تعتمد على ميزان المراجعة لحسابات العملاء حسب عمر الرصيد (شكل ٣).
- أن القيمة المقدرة للديون المشكوك في تحصيلها، حسبما يرى مراقب الحسابات، متقاربة مع القيمة التي قدرتها الإدارة وهي ١٤٨٠٠ جنيه. ولذلك فعادة ما يقتنع مراقب الحسابات بمثلها في هذه الحالات.

٥/٣/٧/٢- مصروفات الديون المعدومة:

عادة لا تمثل الديون المعدومة مشكلة لمراقب الحسابات، مثلما كان الوضع بالنسبة للديون المشكوك في تحصيلها وفي سبيل التحقق من الديون المعدومة سوف يركز مراقب الحسابات على الإجراءات التالية

أ - يتفحص الظروف والمستندات والقرارات الإدارية التي تقرر على اثرها إعدام الدين، مثل انتهاء المصفي من تفليسة أحد العملاء، أو صدور حكم قضائي نهائي بإشهار الإفلاس وتسديد نسبة من الديون المستحقة على العميل.

ب - يتتبع، ويستفسر عن، معالجة الإدارة لمصروفات الديون المعدومة، وما إذا كانت تقفل مباشرة في الحساب الختامي أو في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ويتأكد من اتساق المعالجة مع ما كان متبعا في السنوات المالية السابقة.

وللتوضيح: افترض أن رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ٢٠٠٠/١٢/٣١ لدى شركة الأقصى لتجارة الملابس الجاهزة قبل التسوية كان ١٥٥٠٠ جنيه، وأن الديون المعدومة خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وأن رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ٢٠٠١/١٢/٣١ كما رآه مراقب الحسابات أيضا معقولا يبلغ ١٤٨٠٠ جنيه. في هذه الحالة يمكن للشركة معالجة حسابي الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها كالتالي:

- **يتم إقفال مصروف الديون المعدومة وقدره ١٢٠٠٠ جنيه في حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١. كما يسوي مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بجعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا بمبلغ ٧٠٠ جنيه [١٥٥٠٠ - ١٤٨٠٠] وهو مقدار زيادة رصيد المخصص أول الفترة عن رصيده في نهاية الفترة.**

- **أو يتم إقفال مصروف الديون المعدومة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، بجعل الحساب الأول دائنا والحساب الثاني مدينا. ثم يحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١١٣٠٠ جنيه [١٤٨٠٠ - (١٥٥٠٠ - ١٢٠٠٠)] يمثل ناتج تسوية حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع جعل حساب المخصص دائنا بهذا المبلغ.**

جـ - يتأكد من اتساق المعالجة المحاسبية حتى تسهل مقارنة أرصدة هذه الحسابات عبر السنوات. برغم أن طريقتي [illegible] التأثير على نتيجة أعمال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وهو تحميل صافي الدخل بمبلغ ١١٣٠٠ جنيه. ونحن نؤيد المعالجة الثانية وبشرط ألا تتجاوز مصروفات الديون المعدومة، التي يتم إقفالها في حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، رصيد هذا المخصص في بداية الفترة الحالية.

٥/٣/٨- بالنسبة لهدف حقوق الشركة على عملائها:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن أرصدة حسابات عملاء الشركة تمثل حقوقا للشركة عليهم. ومن الطبيعي أن يكون ذلك أمرا سهلا بالنسبة له، ويمكن أن يعتمد على المصادقات في التحقق من ذلك.

أما في حالات قيام الشركة بنقل الحق للغير، أو بيعه بخصم معين للغير، فهذه حالات نادرة الحدوث. ومع ذلك إن وجدت فإجراءات التحقق منها لن تكون من خلال المصادقات، إنما من خلال الاستفسار والشهادات من داخل الشركة وطلب وفحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة غالبا.

٥/٣/٩- بالنسبة لهدف سلامة العرض والإفصاح:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المعلومات الخاصة برصيد حساب العملاء قد تم عرضها والإفصاح عنها بطريقة سليمة في القوائم المالية. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فسوف يقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - الحصول على فهم كاف لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية، فيما [illegible] عرض، والإفصاح عن، حسابات العملاء، وما يرتبط بها من معلومات بطريقة سليمة.

ب - أن يفحص عرض، والإفصاح عن، حسابات العملاء وما يرتبط بها من حسابات ومعلومات، مثل مخصص الديون المشكوك في

تحصيلها والديون المعدومة والسياسات المحاسبية المتبعة في هذا الشأن وذلك لتحديد مدى ملاءمتها. وما إذا كانت هناك مبالغ مهمة مستحقة على الغير تم الإفصاح عنها بصفة مستقلة في القوائم المالية.

وللتوضيح: افترض أن لدى شركة النجاح التجارية - شركة مساهمة خاصة تم إندماج شركة الريادة معها- الأرصدة التالية في ٢٠٠١/١٢/٣١ بعد التسوية والاندماج مع شركة الريادة:

٢٠٠٠٠٠٠ عملاء الشركة، ٥٠٠٠٠ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من عملاء الشركة، ١٠٠٠٠٠ موظفي الشركة، ٥٠٠٠٠٠ عملاء شركة الريادة، ٦٠٠٠٠ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من عملاء شركة الريادة، ١٥٠٠٠٠ عملاء الشركة (رصيد شاذ).

في هذه الحالة يتم الإفصاح في ميزانية شركة النجاح، بعد اندماج شركة الريادة معها في ٢٠٠١/١٢/٣١، كالتالي:

الأصول الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١ الالتزامات وحقوق الملاك

		أصول متداولة			التزامات جارية
	٢٠٠٠٠٠٠	عملاء الشركة			
	(٥٠٠٠٠)	مخصص ديون مشكوك في	١٥٠٠٠٠		عملاء الشركة
		تحصيلها من عملاء الشركة			(رصيد شاذ)
١٩٥٠٠٠٠					
	٥٠٠٠٠٠	عملاء شركة الريادة			
	(٦٠٠٠٠)	مخصص ديون مشكوك في			
		تحصيلها من عملاء شركة			
		الريادة			
٤٤٠٠٠٠					
١٠٠٠٠٠		مستحقات على موظفي			
		الشركة مقابل بضاعة مباعة			
		لهم			

جـ - أن يفحص الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، والخاصة بحسابات العملاء، والتي يفترض أن لها تأثيرا جوهريا على مستخدمي

القوائم المالية، خاصة هيئة سوق المال والمتعاملين في البورصة، طالما أن أسهم الشركة مقيدة بالبورصة. ومن هذه الإيضاحات الهامة:

- سبب نشأة الرصيد الشاذ للعملاء، وأنه لم يؤخذ في الحسبان عند تقدير رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في تاريخ الميزانية.
- خصم رصيد العملاء ولماذا، ومعدل الخصم المستخدم.
- المستحق على العملاء من الأطراف ذوي العلاقة، مثل الشركة التابعة.
- رهن أرصدة العملاء، مقابل حصول الشركة على تسهيلات ائتمانية وقروض من الغير.

الفصل الثاني

مراجعة دورة النفقات والمدفوعات

Audit of The Expenditures and Payment Cycle

نتناول في هذا الفصل متطلبات ومشاكل مراجعة دورة النفقات والمدفوعات. وذلك من خلال استعراض التوصيف المحاسبي لهذه الدورة، وكيفية تصميم وأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الدورة، وكيفية تصميم وأداء اختبارات تفاصيل الأرصدة.

١ - التوصيف المحاسبي لدورة النفقات والمدفوعات:

بداية يستهدف مراقب الحسابات من مراجعة دورة النفقات والمدفوعات الوصول إلى تأكيد معقول بأن أرصدة حسابات هذه الدورة محددة بعدالة، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وفي ضوء القوانين واللوائح السارية ذات الصلة.

ومن المتطلبات الأساسية لمراجعة هذه الدورة أن يقف مراقب الحسابات على ماهي الحسابات المرتبطة باقتناء السلع والخدمات، بما في ذلك اقتناء المواد الخام والمعدات والاستثمارات والامدادات والمنافع والصيانة والإصلاحات ونفقات الأبحاث والتجارب.

كما يجب عليه تحديد أهم السجلات والمستندات الخاصة بهذه الدورة. وأخيراً يجب عليه أن يكون ملماً إلماماً كافياً بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لعمليات وحسابات هذه الدورة.

وسوف نركز في دراستنا أيضاً على الشركات التجارية والشركات الصناعية التجارية. مع الأخذ في الحسبان أن مراجعة دورة النفقات والمدفوعات تصلح للتطبيق في أي وحدة اقتصادية هادفة لتحقيق الربح حسب طبيعة نشاطها، وما يؤثر به هذا النشاط على عمليات وحسابات هذه الدورة.

١/١ حسابات وعمليات دورة النفقات والمدفوعات:

توجد مجموعة من العمليات والحسابات الخاصة بدورة النفقات والمدفوعات في الشركات التجارية والشركات الصناعية التجارية، يجب أن يقف عليها مراقب الحسابات قبل البدء في مراجعة هذه الدورة.

١/١/١- عمليات دورة النفقات والمدفوعات:

توجد ثلاثة عمليات مرتبطة بدورة النفقات والمدفوعات، وهي:

أ - اقتناء المواد الخام والبضاعة والخدمات والاستثمارات.

ب - المدفوعات النقدية مقابل اقتناء المواد الخام والبضاعة والخدمات والاستثمارات وسداد الالتزامات.

جـ - مردودات ومسموحات المشتريات من المواد الخام والبضاعة وكذا الخصم النقدي المكتسب.

٢/١/١- حسابات دورة النفقات والمدفوعات:

محاسبياً، تؤثر دورة النفقات والمدفوعات في الحسابات التالية:

أ - المشتريات من المواد الخام والبضاعة.

ب - الأصول الثابتة، مثل المباني والأراضي والآلات والمعدات.

جـ - الاستثمارات في أوراق مالية والحسابات الأخرى المرتبطة به.

د - المصروفات المقدمة.

هـ - المصاريف الإدارية.

و - إجمالي الموردين.

ز - المصروفات البيعية.

ح - النقدية.

ط - مردودات ومسموحات المشتريات.

ك - الخصم النقدي المكتسب.

ل - المصروفات الصناعية.

وغني عن القول أن دورة النفقات والإيرادات تؤثر في حسابات أخرى، بخلاف ما سبق، مثل حساب المخزون، وحساب تكلفة البضاعة المباعة، وحساب أوراق الدفع، وحساب الإيرادات. وهي حسابات سوف نتناولها ضمن عرضنا لمراجعة دورات أخرى.

١/ ٢- مستندات وسجلات دورة النفقات والمدفوعات:

من المعروف أن دورة النفقات والمدفوعات تتضمن قرارات وأنشطة الشركة اللازمة لاقتناء، والحصول على، الأصول الثابتة والسلع والخدمات اللازمة لتشغيل أنشطة وأقسام عمليات الشركة، والاستثمار في الأوراق المالية.

ومراقب الحسابات مطالب بالوقوف على وظائف الشركة الخاصة بهذه الدورة، وما يرتبط بها من سجلات ومستندات. وسوف، نركز فيما يلي، على الشركات الصناعية التجارية، موضحين أهم الوظائف الخاصة بدورة النفقات والمدفوعات وما يرتبط بها من سجلات ومستندات.

١/٢/١- تشغيل أوامر الشراء الصادرة من الشركة للموردين:

عادة ما تبدأ دورة النفقات والمدفوعات بطلب الشركة للحصول على السلع والخدمات والأصول الأخرى. وبلا شك يتوقف شكل طلب الشراء، وما يحتاجه هذا الطلب من إجراءات اعتماد وموافقة، على طبيعة السلع والخدمات والأصول الأخرى المطلوب شرائها، وعلى سياسة إدارة الشركة في هذا المجال. وفيما يلي أهم الفروق بين طلب الشراء وأمر الشراء:

١/١/٢/١- طلب الشراء:

طلب الشراء عبارة عن طلب من جانب موظف مسئول للحصول على سلع وخدمات معينة. وهذا الموظف المسئول يمكن أن يكون:

أ - أمين المخازن، الذي يطلب شراء بضاعة أو مواد خام أو قطع غيار أو مواد ومهمات مثلاً.

ب - كبير مشرفي المصنع الذي يطلب إصلاحات للآلات من خارج الشركة.

جـ ـ المدير العام الذي يطلب التأمين على مباني وآلات المصنع

٢/١/٢/١- أمر الشراء:

أمر الشراء عبارة عن مستند يوضح كمية ومواصفات وتوقيت السلع والخدمات المطلوب شرائها. وهو وسيلة لاعتماد شراء السلع والخدمات هذه. وفي حالة استخدام المورد والشركة معاً لأدوات تكنولوجيا المعلومات يمكن للشركة كمشتري إرسال أمر الشراء آليا للمورد، كما هو الحال في ظل التجارة الالكترونية..

٢/٢/١- استلام الشركة للسلع والخدمات المشتراة:

تعتبر عملية استلام الشركة للسلع والخدمات المشتراة بمثابة نقطة الاعتراف بحيازة هذه السلع والخدمات دفتريا في سجلاتها من ناحية، والاعتراف بنقص النقدية أو زيادة الالتزامات مقابل هذه الحيازة من ناحية أخرى.

ومن أهم سياسات وإجراءات الرقابة على استلام السلع والخدمات المشتراة ما يلي:

أ - القيام بفحص السلع والخدمات قبل استلامها، من حيث؛ مواصفاتها، كمياتها، توقيت ورودها، وحالتها الراهنة

ب ـ إعداد محضر استلام للسلع الملموسة المستلمة، يوضح فيه؛ مواصفاتها، كميتها، تاريخ استلامها، والمستلم، والقائم بالتسليم ومكان الاستلام.

جـ ـ إخطار الحسابات بواقعة الاستلام، حتى يمكن الاعتراف بالتزام الذي ينشأ على الشركة مقابل حيازتها للسلع المستلمة.

٣/٢/١- اعتراف الشركة المشترية بالتزامها نحو الموردين:

طالما تسلمت الشركة المشترية السلع والخدمات، وقامت بفحص السلع الملموسة، وأعدت محضر استلام بها، يجب عليها الاعتراف بالتزامها عن ذلك نحو الموردين. وعادة يجب أن يوجد لديها مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات والتقارير لهذا الغرض، أهمها ما يلي:

١/٢/٣/١- دفتر يومية المشتريات الآجلة:

وهو دفتر لليومية تسجل فيه عمليات شراء المخزون من المواد الخام أو البضاعة. ويتضمن وصفًا لنوع المشتريات وقيمتها في كل عملية على حدة، وأسم المورد، وتاريخ العملية وشروط الشراء والتسليم.

ويمكن إمساك دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات إذا كانت متكررة ونحتاج للتلخيص، على غرار دفتر يومية المشتريات الآجلة هذا

وفور إتمام عمليات الاقتناء للسلع والخدمات على الحاسب يمكن ترحيل تفاصيل يومية المشتريات إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين، كما يتم ترحيل إجمالي اليومية إلى دفتر الأستاذ العام، في حسابي المشتريات .. أو مخزون المواد أو مخزون البضاعة في ظل الجرد المستمر . وحساب إجمالي الموردين.

١/٢/٣/٢- تقرير ملخص عمليات اقتناء السلع والخدمات:

وه... ة عن تقرير بملخص كافة عمليات اقتناء السلع والخدمات حاسبية. ويوفر هذا التقرير معلومات تحليلية على أساس ... ني، نوع المخزون، أقسام الشركة، مصانع الشركة، ...

... غني عن القول أن إعداد مثل هذا التقرير بواسطة الحاسب أمر ...سور ومجدي وقتا وتكلفة، خاصة في الشركات كبيرة الحجم، مثل شركات صناعة الغزل والنسج.

١/٢/٣/٣- فاتورة المورد:

وهي مستند يوضح كمية ووصف السلع والخدمات المشتراة المستلمة وسعرها، ومصاريف شحنها إلى الشركة، وشروط السداد والخصم، وميعاد السداد. وهي مستند أساسي لأنها تحدد المبلغ المستحق للمورد.

وعني عن القول بأنه في حالة تبادل الشركة للبيانات آلياً مع المورد سوف يرسل المورد هذه الفاتورة الكترونيا لها، كما هو الحال في ظل التجارة الالكترونية.

١/٢/٣/٤- مذكرة المديونية:

وهي مستند تعده الشركة بالتخفيض المطلوب في المستحقات عليها للمورد مقابل مردودات ومسموحات المشتريات. وغالباً ما تأخذ هذه المذكرة نفس شكل الفاتورة المرسلة من المورد، ويعتمد عليها في إجراء قيد تخفيض المبلغ المستحق للموردين، بجعل حسابهم مديناً، مقابل جعل حساب مردودات ومسموحات المشتريات دائناً.

١/٢/٣/٥- حافظة مستندات الشراء:

وهي مستند تعده الشركة بهدف تجميع المستندات المؤيدة لتسجيل ومراقبة الأصناف المقتناة.

وعادة ما يكون لهذه الحافظة المستندية غلاف يوضح ما بها من مستندات مثل؛ أمر الشراء، تقرير الاستلام، فاتورة المورد المرسلة للشركة، وصورة غلاف الشحنات الواردة.

١/٢/٣/٦- دفتر أستاذ مساعد الموردين:

من المتعارف عليه، لدى الشركات التجارية أو الصناعية التجارية، التي عادة ما تحصل على احتياجاتها من السلع والخدمات على الحساب، أن تمسك دفتراً لأستاذ مساعد الموردين، يتم استخدامه كما يلي:

أ - لكل مورد على حدة، سيتم تسجيل، عملية الشراء منه، المدفوعات النقدية له، مردودات ومسموحات المشتريات، الخصم النقدي المكتسب، ومصاريف نقل المشتريات إذا كان التسليم محل البائع، ومع ذلك سدد المورد هذه المصاريف.

ب - سيتم التأكد دائماً من أن مجموع أرصدة الموردين، بدفتر أستاذ مساعد الموردين، مطابق لرصيد إجمالي الموردين بدفتر الأستاذ العام.

جـ - سوف يظهر حساب كل مورد على حدة بدفتر أستاذ مساعد الموردين؛ رصيده أول وآخر الفترة، دائنيته بكل عملية شراء منه على

الحساب، مديونيته بكل من مردودات ومسموحات المشتريات والدفعات المسددة له نقداً، والخصم النقدي المكتسب.

٧/٣/٢/١- ميزان مراجعة حسابات الموردين:

وهو عبارة عن قائمة بالمبالغ المستحقة لكل مورد على حده في توقيت معين. ويتم إعداده من واقع دفتر أستاذ مساعد الموردين. ويستخدم كأداة للرقابة عن طريق المطابقة.

٨/٣/٢/١- البيان الشهري بحسابات الموردين:

وهو قائمة، أو بيان، تعده الشركة شهرياً لكل مورد على حدة، من واقع دفتر أستاذ مساعد الموردين. ولذلك فيجب أن يتطابق مع صفحة المورد بدفتر أستاذ مساعد الموردين، ما لم يكن هناك اختلافات أو عدم اتفاق مع المورد بشأن عمليات معينة تمت معه. وفي هذه الحالة سيكون من السهل على الإدارة، وبعد ذلك مراقب الحسابات، الوقوف على، والبحث عن، أسباب عدم التطابق.

٤/٢/١- تشغيل وتسجيل عمليات المدفوعات النقدية:

• عادة ما تتطلب عمليات المدفوعات النقدية للموردين، مقابل السلع والخدمات التي حصلت عليها الشركة واستلمتها فعلاً، دقة كافية في إمساك السجلات وتحديد وتداول وحفظ المستندات، وذلك كما يلي:

١/٤/٢/١- طريقة السداد:

يمكن التفرقة بين حالتي السداد نقداً وبشيكات على النحو التالي:

أ - في حالة السداد نقداً، وهي حالة غير مرغوبة خاصةً في الشركات الكبيرة، سيتم تحرير إذن صرف من الخزينة، يقابله إيصال استلام من المورد بالمبلغ الذي استلمه. ويتم تصوير إيصال الاستلام ويرفق بصور إذن الصرف، ثم يرفق كل صورتين منهما معاً، حتى ترفق بفاتورة الشراء المرسلة من المورد، وأخرى ضمن مستندات عملية الشراء، وثالثة للحفظ حسب التاريخ والرقم المسلسل.

ب - في حالة السداد بشيك، سيتم تحرير الشيك باسم المورد فور استلام السلع والخدمات وفحصها. وغني عن القول بأن الشركات الكبيرة

نعد هذه الشيكات آلي باستخدام الحاسب، من واقع ملف معلومات عملية
..راء ثم يتم تصوير الشيك. ويرسل الأصل للمورد، بينما تحفظ صورة منه مع فاتورة الشراء المرسلة من المورد، وأخرى للحسابات، وثالثة ستحفظ، حسب التاريخ والرقم المسلسل المناظر لكعب الشيك بدفتر الشيكات.

وغني عن القول أنه في ظل التبادل الالكتروني للبيانات سوف تحول الشركة المبلغ آليا للمورد، من خلال عملية التحويل الآلي للنقود، ما بين البنك الذي يوجد به حسابها الجاري، والبنك الذي يوجد به الحساب الجاري للمورد.

١/٢/٤/٢- دفتر يومية المدفوعات النقديه.

تستخدم يومية المدفوعات النقدية على نطاق واسع، خاصة في الشركات التجارية والصناعية التجارية، حيث:

أ - يتم تسجيل عمليات المدفوعات النقدية يوميا في هذه اليومية.

ب - يتم التسجيل من واقع ملف عمليات المدفوعات النقدية اليدوي، أو المحتفظ به على ملفات الحاسب.

جـ - يتم ترحيل تفاصيل عمليات المدفوعات إلى دفتر أستاذ مساعد الموردين، يدويا أو بالحاسب.

د - يتم ترحيل إجمالي يومية المدفوعات إلى دفتر الأستاذ العام، يدويا أو بالحاسب.

١/٣- متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لدورة النفقات والمدفوعات:

كما سبق وأشرنا، يعد إلمام مراقب الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي أمرا أساسيا لأغراض تحديد مدى صدق مزاعم الإدارة في القوائم المالية. ورغم كثرة عناصر دورة النفقات والمدفوعات، إلا أننا سوف نوجز في هذه الفرعية متطلبات قياس، والإفصاح عن، أهم الحسابات المرتبطة بهذه الدورة. على أن نشير لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للحسابات الأخرى في إطار عرضنا لكيفية مراجعتها، قدر الإمكان، وذلك كما يلي:

١/٣/١- فيما يتعلق بحساب الموردين:

يجب مراعاة ما يلي، بشأن مفهوم والاعتراف بالموردين، وقياسهم والإفصاح عنهم:

أ - أن حساب الموردين أحد حسابات الالتزامات. ولذلك فهو تعهد قائم للمنشأة نحو الغير، بسبب أحداث وقعت في الماضي، نتيجة حصول المنشأة على سلع وخدمات. وأن سداد الموردين سوف يترتب عليه التضحية بأصل (نقدية مثلاً) أو نشأة التزام آخر (أوراق الدفع مثلاً).

ب - يتم قياس الموردين بمبلغ النقدية المتوقع أن تقوم المنشأة بسداده للمورد. وطالما أن الموردين من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل فيجب قياسها بالقيمة الأسمية، حتى ولو كان الاتفاق مع المورد يقضي باستحقاق فائدة على رصيده الدائن لفترة معينة.

جـ - يتم الاعتراف بحساب الموردين دفترياً فور واقعة نشأة التعهد، وهي استلام المنشأة للسلع والخدمات المشتراة منهم، حيث تنتقل ملكيتها عندئذ للمنشأة، بغض النظر عن مكان الاستلام.

د - يتم الإفصاح عن حساب الموردين ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، في قائمة المركز المالي. وفي حالة استحقاق فائدة على رصيد الموردين الدائن يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل، وعن استحقاقها كالتزام قصير الأجل. وفي الحالة الأخيرة يجب الإفصاح، ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، عن معدل الفائدة المدينة على رصيد الموردين وطريقة سدادها.

٢/٣/١- فيما يتعلق بالأصول الثابتة:

يجب أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي، بشأن مفهوم الأصول الثابتة والاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها:

١/٢/٣/١- مفهوم الأصول الثابتة:

- تعرف الأصول الثابتة بأنها الأصول الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها

للغير أو لأغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

ويلاحظ على هذا التعريف ما يلي:

أ - أن تعريف وتصنيف الأصول الثابتة يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة. وعادة ما تشمل الأراضي والمباني والآلات والسيارات ووسائل النقل والتجهيزات والآلات ومعدات المكاتب.

ب - أن الأصول الثابتة تظل مبوبة كأصول ثابتة حتى وإن كانت الإدارة تنوي بيعها، إلى أن يتم هذا البيع، لأنها ليست مخزونا يتم شراؤه بهدف إعادة بيعه.

جـ - أن الأصول الثابتة تشمل أيضا الأصول غير الملموسة، مثل برامج الحاسب الآلي، والتي تكون في مضمونها غير ملموسة، ولكنها تعامل كأصل ثابت باعتبارها جزءا متمما لأجهزة الحاسب.

د - أنه يمكن تجميع بعض بنود الأصول الثابتة في بند واحد، مثل العدد والأدوات. ولكن القاعدة أن يعرض كل أصل ثابت كبند مستقل بالقوائم المالية، حسب طبيعته.

٢/٢/٣/١- الاعتراف بالأصول الثابتة:

القاعدة أن تعترف الشركة بالأصل الثابت، أي تثبته في الدفاتر، إذا توافر شرطان: الأول، ان يكون من المحتمل أن يحقق استخدامها للأصول منافع اقتصادية مستقبلية لها. والثاني، أن يكون بإمكانها قياس تكلفة اقتناء الأصل بدرجة عالية من الدقة. وبناءا على هذه القاعدة يجب أن يدرك مراقب الحسابات ما يلي:

أ - يجب إضافة النفقات اللاحقة للأصل الثابت المعترف به إلى قيمته الدفترية، طالما كان هناك احتمال حدوث عائد اقتصادي مستقبلي للشركة، يزيد عما كان سيتحقق أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل، عند القياس الأولي.

وللتوضيح: إذا ترتب على تعديل موتور سيارة من أن يعمل بالغاز الطبيعي بدلا من السولار مثلا تحمل تكلفته مقابل زيادة العمر الافتراضي

للسيارة، يجب عندئذ حساب القيمة الدفترية للسيارة عند التعديل، ثم تضاف لها نفقات التعديل، وتستهلك القيمة الجديدة حسب العمر الافتراضي الجديد.

ب - يجب التفرقة بين النفقات الإيرادية، التي سيعترف بها كمصروف عن الفترة، والنفقات الرأسمالية - التي يترتب عليها زيادة العمر الإنتاجي للأصل الثابت أو زيادة قدرته الإنتاجية أو زيادة جوهرية في جودة الإنتاج المستخرج عن الأصل الثابت، أو تخفيض جوهري في تكاليف التشغيل العادية للأصل الثابت - والتي يجب الاعتراف بها كأصل ثابت.

جـ - يجب الاعتراف بنفقات صيانة وإصلاحات الأصل الثابت وغيرها من النفقات - التي تستهدف المحافظة على قدرة الأصل الثابت على تحقيق المنافع الاقتصادية والمستقبلية المتوقعة - كمصروفات عن الفترة.

د - يجب معالجة استبدال المكونات الرئيسية للأصل الثابت كأصل ثابت منفصل عن الأصل الثابت الرئيسي، طالما أن لها عمراً افتراضياً خاصاً بها، مع وجوب استبعاد الأصل المستبدل من الدفاتر.

وللتوضيح: افترض أن ديكورات أحد المعارض التابعة للشركة سيتم استبدالها. عندئذ يتم استبعاد حساب الديكورات المستعمل من الدفاتر والاعتراف بتكلفة الديكورات الجديدة كأصل ثابت جديد. وذلك كله بعيداً عن حساب المباني كأصل ثابت مستقل بذاته.

هـ - تعتبر واقعة تبادل الأصل الثابت، وحيازته بالملكية، هي الواقعة الموجبة للاعتراف به. وفي حالة إنشاؤه بمعرفة الشركة فإن مجموع تكلفة الموارد المادية والبشرية المستنفذة في إنشائه هي تكلفته التي سيتم الاعتراف بها كأصل ثابت.

و - يجب الاعتراف بالأصول الثابتة المقتناة للحفاظ على البيئة أو لتحقيق الأمان الصناعي كأصل ثابت برغم أن المنافع المتولدة منها تكون في صورة ضمان الاستفادة من الأصول الثابتة الأخرى.

٣/٢/٣/١- القياس الأولي للأصول الثابتة:

القاعدة أن يتم قياس أي أصل ثابت، معترف به، على أساس تكلفته التاريخية. وتشمل هذه التكلفة ثمن شراء الأصل الثابت مضافاً إليه النفقات الرأسمالية اللازمة لتهيئة الأصل للاستخدام، مثل الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير المستردة وتكلفة إعداد الموقع وتكاليف المناولة والتسليم وتكاليف التركيب، وأتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين. على أن يتم استبعاد أي خصم تجاري، أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء.

وبناءاً على قاعدة القياس هذه يجب أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي:

أ - في حالة تمويل اقتناء الأصل الثابت بقروض فإن تكلفة الاقتراض تعامل معاملة قياسية، وتعتبر من مصاريف الفترة، ولا تضاف لتكلفة الأصل الثابت، إذا كان اقتناء الأصل وتهيئته للاستخدام لا يحتاج إلى فترة زمنية طويلة، كما هو الحال في شراء السيارات، والأثاث، وأجهزة الحاسب والآلات الحاسبة.

ب - في حالة تمويل اقتناء أصل ثابت بقروض، وكانت تهيئة هذا الأصل للاستخدام تحتاج فترة زمنية طويلة نسبيا، يتم تطبيق المعالجة البديلة المسموح بها، حيث يتم رسملة تكلفة الاقتراض وتضاف لتكلفة الأصل الثابت، كما هو الحال بالنسبة للاستثمارات العقارية، والمصانع ومحطات توليد الطاقة، وعقود الإنشاءات، وأنشطة البحث والتطوير.

وللتوضيح: افترض أن الشركة بصدد إنشاء مبنى للتوسعة خاص بأحد مصانعها خلال السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١. وذلك مقابل ١٢٠٠٠٠٠ جنيه. ولتمويل المشروع فقد اقترضت ٥ مليون جنيه من أحد البنوك في ٢٠٠١/٤/١ بفائدة ١٢% سنويا لمدة ٩ شهور. سددت دفعة للمقاول في نفس التاريخ قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وأودعت باقي القرض حسابها الاستثماري بالبنك بعائد ١٠% سنويا. وسددت ٢٠٠٠٠٠٠ دفعة أخرى للمقاول في ٢٠٠١/١٢/٣١. في هذه الحالة سيتم

حساب تكلفة المباني باستخدام المعالجة البديلة المسموح بها لتكلفة الاقتراض كالتالي:

ثمن إنشاء المبنى	١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه
يضاف: تكلفة الاقتراض المرسلة	
١٢/٩×%١٢×٥٠٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
	١٢٤٥٠٠٠٠
يطرح: الفائدة الدائنة من استثمار باقي القرض	
٢٠٠٠٠٠٠ × ١٠% × ١٢/٩	(١٥٠٠٠٠)
تكلفة المبنى	١٢٣٠٠٠٠٠جنيه
	=========

جـ - في حالة تمويل اقتناء الأصول الثابتة بالتزامات بعملة أجنبية، وحدوث فروق تقييم لاحقة خاصة بهذه الالتزامات، يمكن معالجة هذه الفروق - دائنة أو مدينة - في قائمة الدخل حسب المعالجة القياسية.

إلا أنه وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها يمكن رسملة هذه الفروق وإضافتها لتكلفة الأصل الثابت، إذا كانت هذه الفروق مدرجة ضمن تكلفة الاقتراض المرسلة كما سبق، أو كانت هذه الفروق بسبب انخفاض حاد في سعر صرف الجنية - عملة القيد بدفاتر الشركة - أمام العملة الأجنبية المستخدمة في اقتناء الأصل الثابت.

وللتوضيح: افترض أن الشركة العصرية للغزل والنسج، شركة مساهمة مصرية، استوردت آلات غزل في ٢٠٠١/٣/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ دولار على الحساب، وقت أن كان سعر صرف الدولار ٣،٢ جنيه، وبعد استلام الآلات وتهيئتها للعمل في ٢٠٠١/١٢/٣١ بلغ سعر صرف الدولار ٣,٩٥ جنيه حيث ستسدد الشركة هذا الالتزام.

في هذه الحالة يمكن القول بأن هناك هبوط حاد في سعر صرف الجنيه، وهو العملة التي تم إثبات عملية اقتناء الأصل بها في ٢٠٠١/٣/١ بجعل حساب الآلات مديناً وحساب الدائنون دائناً بمبلغ ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه

(١٠٠٠٠٠٠ دولار × ٣،٢ جنيه). وبافتراض عدم تدبير الشركة لوسائل عملية لتغطية مخاطر سداد الالتزام، ولأن الهبوط الحاد في سعر صرف الجنيه أمام الدولار يرتبط مباشرة باقتناء الآلات، فيجب إدراج فروق سعر الصرف في حساب الآلات. وعليه فعند سداد الدائنين بمبلغ ٣٩٥٠٠٠٠ جنيه، في ٢٠٠١/١٢/٣١، سوف يجعل حساب الآلات مديناً أيضاً بمبلغ ٧٥٠٠٠٠ جنيه [١٠٠٠٠٠٠ دولار × (٣,٩٥ - ٣،٢)] وحساب الدائنين مديناً بمبلغ ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه، مقابل جعل حساب البنك دائناً بمبلغ ٣٩٥٠٠٠٠ جنيه. وتصبح تكلفة الآلات ٣٩٥٠٠٠٠ جنيه (٣٢٠٠٠٠٠ + ٧٥٠٠٠٠ جنيه)؛ وهو المبلغ الذي ستتحمله الشركة في النهاية لتسوية التزاماتها الناشئة عن اقتناء الآلات.

د - لا تحتسب تكلفة بدء تشغيل الأصل الثابت ضمن تكلفته، إلا إذا كانت ضرورية لجعل الأصل قابل للتشغيل. كما تعالج خسائر التشغيل المبدئية، التي تحدث قبل أن يصل أداء الأصل إلى مستوى الأداء المخطط، كمصروفات في قائمة الدخل، ولا تحمل على تكلفة الأصل الثابت.

هـ - في حالة اقتناء الأصول الثابتة بالاستبدال، مع أصل قائم، يتم قياس تكلفة الأصل المقتني بقيمته العادلة، على أن يعتبر ناتج الاستبدال، من ربح أو خسارة رأسمالية، من عناصر قائمة الدخل.

٤/٢/٣/١- تحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولي:

القاعدة أن تظل القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي - عند الاقتناء - على أساس تكلفة الأصل التاريخية مطروحاً منها مجمع الإهلاك الخاص بهذا الأصل. وتمثل القيمة القابلة الإهلاك حسب هذه القاعدة تكلفة الأصل الثابت مطروحاً منها القيمة المقدرة للأصل كخردة. وهي عبارة عن صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الافتراضي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه أو استبعاده.

ويجب على مراقب الحسابات أيضاً مراعاة ما يلي:

أ - إذا كانت تكاليف التخلص من الأصل الثابت، بعد انتهاء عمره الافتراضي، تزيد عن قيمة الخردة المتوقعة يجب إضافة ما يعادل قيمة

الخردة لتكلفة الأصل، واستنفاذ باقي تكاليف التخلص من الأصل، بالتحميل على الحساب الختامي وتكوين التزام يتراكم سنوياً.

وللتوضيح: افترض أن الشركة اقتنت آلة في ٢٠٠١/١/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، يقدر عمرها الافتراضي بعشر سنوات، والقيمة المقدرة كخردة تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وتستهلك بطريقة القسط الثابت. وتقدر تكاليف التخلص من الآلة بعد عشر سنوات ـ مثل تكاليف فك الآلة وإعادة الحال إلى ما كان عليه - بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

في هذه الحالة يتم خصم تكاليف التخلص من الآلة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من قيمة الآلة كخردة بحد أقصى قيمة الخردة أي ٢٠٠٠٠ جنيه. وتصبح القيمة القابلة للإهلاك لهذه الآلة ١٠٠٠٠٠ جنيه بالكامل (وليس ٨٠٠٠٠ جنيه لو كانت تكاليف التخلص من الآلة = صفر). ويصبح قسط الاهلاك السنوي ١٠٠٠٠ جنيه [وليس ٨٠٠٠ جنيه = (١٠٠٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠) ÷ ١٠ سنوات لو كانت تكلفة التخلص من الآلة = صفر].

أما الزيادة في تكلفة التخلص من الآلة عن قيمة الخردة، أي ٢٥٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه، فسيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط سنوي قيمته ٥٠٠ جنيه = ٥٠٠٠ ÷ ١٠ سنوات، بجعل حساب مصروفات التخلص مستقبلاً من الآلة مديناً، مع جعل حساب الالتزامات عن التخلص من الآلة مستقبلاً دائناً بنفس المبلغ. ومؤدى إجراء هذا القيد، في نهاية السنة المالية، لمدة عشر سنوات، أن يصبح الالتزام في نهاية العمر الافتراضي للآلة ٥٠٠٠ جنيه، سيتم إقفاله مثلما سيتم إقفال مجمع إهلاك الآلة الذي سيبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه عند التخلص من الآلة، بالبيع أو الاستبدال أو التخريد.

ب ـ أنه من الطبيعي أن تستخدم الإدارة التقدير والحكم الشخصي المبني على الخبرة، في تحديدها لعمر الافتراضي للأصول الثابتة. ولكن إذا حدث تغيير في العمر الافتراضي للأصل الثابت، بسبب اختلاف التوقعات المستقبلية لاستخدام الأصل بصورة جوهرية عن التقديرات التي سبق تحديدها، فيجب عندئذ:

- معالجة التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية.

- تعديل اهلاك الأصل عن الفترة التي حدث فيها التغيير، وكذا الفترات المستقبلية.
- عدم تعديل الاهلاكات الي سبق تحميلها على الدخل، خلال السنوات السابقة على التغيير.

وللتوضيح: افترض أن الشركة كانت قد اشترت آلة بمبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه في ١٩٩٨/١/١ يقدر عمرها الافتراضي بعشر سنوات، والخردة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه. وفي ٢٠٠٠/١/١ أعيد تقدير عمر الآلة، بسبب تطور تكنولوجي حديث وبسبب انخفاض الطلب على الانتاج المتولد من تشغيلها، ليصبح ثمان سنوات والخردة ١٠٠٠٠ جنيه فقط، مع استمرار حساب إهلاكها بطريقة القسط الثابت.

في هذه الحالة سيكون قسط الاهلاك السنوي لسنتي ١٩٩٨، ١٩٩٩ = (١٢٥٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠) ÷ ١٠ = ١٠٥٠٠ جنيه لكل سنة وتصبح القيمة الدفتريه للآلة في ٢٠٠٠/١/١ = ١٢٥٠٠٠ ـ ٢١٠٠٠ = ١٠٤٠٠٠ جنيه.

وبدءا من سنة ٢٠٠٠ سيصبح قسط الإهلاك السنوي = ١٠٤٠٠٠ ـ ١٠٠٠٠ خردة) ÷ ٦ سنوات الباقية من العمر الافتراضي الجديد = ١٥٦٦٦,٦٧ جنيه.

جـ ـ يجب أن تعكس طريقة إهلاك الأصل الثابت الأسلوب الذي ... به استفادة الشركة من المنافع الاقتصادية للأصل. وهناك طرق ... للإهلاك، أهمها؛ طريقة القسط الثابت، طريقة القسط ا... قص وطريقة معدل الوحدات. وفي جميع الأحوال يجب الثبات على طريقة معينة ولكن يجب التعامل مع تغيير الشركة لطريقة الإهلاك كتغيير في التقديرات المحاسبية، وليس في السياسات المحاسبية، مما يعني عدم تغيير إهلاكات السنوات السابقة.

١/٣/٢/٥- الإفصاح عن الأصول الثابتة:

يجب أن يراعي مراقب الحسابات ما يلي، بشأن الإفصاح عن الأصول الثابتة، سواء بالقوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها:

أ - أن تفصح القوائم المالية للشركة عن الأمور التالية، لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية. على أنه عند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقاً لكل أساس، بالنسبة لكل مجموعة.
- طرق الإهلاك المستخدمة.
- الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة، أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية، ومجمع الإهلاك، في بداية ونهاية الفترة المالية.

ب - أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كشف تسوية، يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة، ويظهر ويبين ما يلي:

- الإضافات إلى الأصول الثابتة والاستبعادات منها.
- الأصول الثابتة التي تم اقتنائها من خلال الإندماج إن وجدت.
- الزيادات والتخفيضات في الأصول الثابتة، الناتجة من إعادة التقييم.
- الانخفاض في القيمة الدفترية، بسبب الانخفاض في القيمة الاستردادية للأصول الثابتة.
- الزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للاسترداد، التي تم إثباتها خلال الفترة.
- الإهلاك ومجمع الإهلاك.

جـ - أن تتضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية بيان مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة، وقيمة هذه القيود، إن وجدت، وكذا الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

د - أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الإفصاح عن طبيعة وتأثير أي تغيير في التقديرات المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة، مثل طرق الإهلاك والأعمار الافتراضية، والذي يكون له تأثير جوهري

في الفترة المالية الحالية، أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير جوهري في فترات مالية لاحقة.

هـ - أن تتضمن الإيضاحات المتممة كافة المعلومات الخاصة باتباع المعالجة البديلة المسموح بها لقياس الأصول الثابتة بعد القياس الأولي، أي إعادة تقويم هذه الأصول.

و - أنه من المفضل الإفصاح أيضا عما يلي:

- القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتا.
- القيمة الدفترية للأصول الثابتة المهلكة دفتريا، ومازالت تعمل.
- القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الاستخدام تمهيدا للتصرف فيها.

ز - أنه يجب الإفصاح بالنسبة للتصرف في الأصول الثابتة عن:

- أنه تم استبعاد صافي قيمة الأصل من الميزانية.
- شكل التصرف، بالبيع أو الاستبدال أو التخريد.
- ناتج التصرف من ربح أو خسارة رأسمالية، والإفصاح عنه ضمن بنود قائمة الدخل غير العادية.

١/٣/٣- فيما يتعلق بالاستثمارات:

يجب أن يكون مراقب الحسابات ملما إلماما تاما بمفهوم الاستثمارات وأسس الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها، كما يلي:

١/٣/٣/١- مفهوم الاستثمارات:

محاسبيا يعرف الاستثمار بأنه أصل تحتفظ به الشركة لأغراض تنمية ثروتها، من خلال ما ينتجه هذا الاستثمار من إيرادات، مثل الفوائد والإيجارات وتوزيعات الأرباح، أو من خلال التزايد أو النمو في القيمة الرأسمالية لهذا الأصل.

ويلاحظ على هذا المفهوم ما يلي:

أ - لا يعتبر المخزون استثمارا، كما أنه فيما عدا الاستثمارات العقارية، فلا تعتبر الأصول الثابتة استثمارا.

ب - أن الاستثمارات يمكن أن تكون مالية، إذا كانت في أصول مالية مثل؛ النقدية، الحقوق التعاقدية لاستلام نقدية، أو أصول مالية أخرى من شركة أو جهة أخرى، الحقوق التعاقدية لتبادل أدوات مالية مع شركة أو جهة أخرى، وأدوات حقوق الملكية في الشركات الأخرى.

جـ - أن الاستثمارات التي تمثل أصولاً مالية يمكن أن تشمل:

- الاستثمارات المالية، من أسهم وسندات وأذون خزانة وصكوك تمويل وقروض على الغير.
- الأصول التي تنشأ من الأدوات المالية المشتقة عن الاستثمارات التقليدية، مثل الحقوق المالية للاختيار وعقود الصرف وعقود الفائدة المستقبلية أو الآجلة، وعقود تبادل العملات الأجنبية.

د - أن الاستثمارات يمكن أن تكون في أصول غير مالية، مثل الاستثمارات في العقارات والسلع الاستراتيجية كالبترول والقطن، والاستثمارات في الأعمال الفنية المسموعة والمرئية والمقروءة.

١/٣/٣/٢- كيف تتحدد تكلفة الاستثمارات؟

تتحدد تكلفة الاستثمارات المقتناه، عن طريق الشراء، بسعر الشراء بالإضافة إلى كافة الأعباء المرتبطة بعملية الاقتناء، مثل عمولات السماسرة وأتعاب ورسوم الشراء والمصاريف البنكية.

ويلاحظ في هذا الصدد ما يلي:

أ - في حالة اقتناء الاستثمارات عن طريق المبادلة بأصل آخر، سيتم تحديد تكلفتها بالقيمة العادلة للأصل الذي تم مبادلته بالاستثمارات. وإن حدث وكانت القيمة الدفترية للأصل الذي تم مبادلته بالاستثمارات تختلف عن القيمة العادلة للاستثمارات المقتناة يعالج الفرق كربح أو خسارة بقائمة الدخل.

وللتوضيح: إذا تم اقتناء استثمارات قيمتها العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل آلات ملك الشركة قيمتها الدفترية ٩٥٠٠٠ جنيه. في هذه الحالة سيتم الاعتراف بالاستثمارات بجعلها مدينة بمبلغ ١٠٠٠٠٠، مقابل جعل

حساب الآلات دائناً بمبلغ ٩٥٠٠٠، وحساب أرباح رأسمالية دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

ب ـ القاعدة أن عائد الاستثمارات ـ مثل إيراد الفوائد والكوبونات والإيجار الدائن ـ من عناصر الإيرادات في قائمة الدخل. إلا إذا كانت هذه التدفقات تمثل استرداداً لتكلفة الاستثمار، فعندئذ لا تعتبر إيراداً في قائمة الدخل، بل يتم تخفيض تكلفة الاستثمار بها. ومن أمثلة هذه البنود؛ توزيعات أرباح الاستثمارات في الأسهم سابقة على حيازة الشركة لهذه الأسهم، وتوزيع الشركة المستثمر فيها لأرباح تزيد عن أرباحها المحجوزة، لأن ذلك يعد رداً لرأس المال.

جـ ـ يجب ألا تتضمن تكلفة الاستثمارات آية تكاليف اقتراض، حتى ولو كانت متعلقة مباشرة باقتناء تلك الاستثمارات، حيث تقتصر رسملة تكاليف الاقتراض على الاستثمارات العقارية فقط.

د ـ يجب استهلاك الفرق بين تكلفة الاقتناء والقيمة الاستردادية للاستثمار في السندات (خصم أو علاوة) على مدار الفترة بين تاريخي الحيازة والاسترداد، حتى تتساوى الفوائد السنوية التي يتم الحصول عليها من حيازة الاستثمار، مع الفوائد الناتجة من القيمة العادلة للاستثمار. ويتم معالجة القيم المستهلكة، بعد خصم أو علاوة الإصدار، بإضافتها أو تحميلها لقائمة الدخل مقابل استبعادها أو إضافتها إلى القيمة الدفترية للسند. وتعتبر القيمة الدفترية بعد هذا الإجراء هي تكلفة السند.

١/٣/٣/٣ـ تبويب الاستثمارات:

يتم تبويب الاستثمارات بالقوائم المالية على النحو التالي:

أ ـ الاستثمارات المتداولة: وهي الاستثمارات القابلة بطبيعتها للتحويل إلى نقدية، حيث يكون الغرض من اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة لا تجاوز سنة. وتعتبر من الأصول المتداولة.

ب ـ الاستثمارات طويلة الأجل: وهي كل استثمار بخلاف الاستثمارات المتداولة. وعادة يصعب تحويل هذه الاستثمارات إلى نقدية، ويكون الغرض من اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة تجاوز سنة. وتعتبر هذه

الاستثمارات أصول ثابتة، كما هو الحال بالنسبة للاستثمار في الشركات التابعة.

١/٣/٣/٤- القيمة الدفترية للاستثمارات:

تختلف القيمة الدفترية وللاستثمارات بحسب تبويب الاستثمارات كالتالي:

أ - تثبت الاستثمارات المتداولة بالتكلفة عادة، مع عدم إهمال القيمة السوقية لها، حيث يتم الاعتراف بالانخفاض في القيمة السوقية من خلال تكوين مخصص لهبوط أسعار الاستثمارات.

ب - تثبت الاستثمارات طويلة الأجل، مثل الاستثمار العقاري، بالتكلفة. ويمكن إثباتها بالتكلفة مع الاعتراف بالانخفاض في سعر السوق، إذا كان لهذه الاستثمارات سوقاً كاملة كما هو الحال بالنسبة للاستثمارات في صورة محفظة للأوراق المالية.

وفي حالة وجود انخفاض مستمر في القيمة السوقية للاستثمار طويل الأجل يتم تحميل قيمة هذا التخفيض على الدخل كخسارة، مقابل تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار. على انه إذا زال سبب التخفيض سيتم الاعتراف بالزيادة كأرباح في قائمة الدخل، في حدود القيمة الدفترية للاستثمار، قبل تخفيضه.

١/٣/٣/٥- الإفصاح عن الاستثمارات:

يتطلب الإفصاح الكافي عن الاستثمارات مراعاة ما يلي:

أ - أن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، بخصوص:

- طريقة تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات.
- تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم الاستثمارات.
- إثبات عمليات بيع الاستثمارات، وتسوية ناتج البيع.
- إعادة تقييم الاستثمارات، ومعالجة ناتج إعادة التقييم.

ب - أن يتم الإفصاح عن المبالغ المهمة نسبياً، المدرجة بقائمة الدخل، والخاصة بما يلي:

- إيرادات الاستثمار المتداول والثابت.
- أرباح وخسائر التصرف في الاستثمارات المتداولة.
- التغيرات في القيمة الدفترية للاستثمارات.

جـ - القيمة السوقية للاستثمارات القابلة للتسويق، ولكنها مدرجة بالتكلفة.

د - القيود المفروضة على التصرف في الاستثمارات.

هـ - تحليل الاستثمارات في محفظة الأوراق المالية، خاصة في شركات الاستثمار.

و - تحليل الاستثمارات طويلة الأجل.

ز - تفاصيل أي استثمار يمثل بمفرده جزءاً هاماً من إجمالي أصول الشركة.

٢ - اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليتي الاقتناء والمدفوعات:

يتطلب أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليتي الاقتناء والمدفوعات، أن يتفهم مراقب الحسابات بداية أهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، ثم يقدر خطر الرقابة، تمهيداً لأداء نوعي الاختبارات لهاتين العمليتين.

١/٢- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

قبل أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم خطر الرقابة على عمليات الاقتناء والمدفوعات، سيقوم بالحصول على فهم كامل لإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية التي صممتها لكي تنفذها الإدارة. ومثلما أشرنا من قبل، فإن إجراءاته للحصول على هذا الفهم تشمل:

أ - دراسة خرائط التدفق.

ب - إعداد وتنفيذ قائمة استبيان الرقابة الداخلية.

جـ - أداء اختبارات التتبع لعمليتي الاقتناء والمدفوعات

٢/٢- تقييم خطر الرقابة المخطط:

بعد أن ينتهي مراقب الحسابات من فهم سياسات وإجراءات الرقابه الداخلية، على عمليتي الاقتناء والمدفوعات، يجيب عليه، لأغراض تقييم مدى ملاءمة مستوى خطر الرقابة المخطط، أن يحدد مدى وجود، وضعف، هذه السياسات والإجراءات. ومن أهم آليات الرقابة الداخلية في هذا المجال ما يلي:

١/٢/٢- الاعتماد السليم لعمليات اقتناء السلع والخدمات:

ترجع أهمية الاعتماد السليم لعمليات اقتناء السلع والخدمات إلى أن هذا الاعتماد يضمن أن ما يتم اقتنائه يتوافق وأهداف الشركة، وأن الشركة لا تقتني أصنافاً زائدة عن حاجتها. ومن متطلبات الاعتماد السليم لاقتناء السلع والخدمات ما يلي:

أ - أن يعهد لمستوى إداري معين، وليكن رؤساء الأقسام، باعتماد اقتناء احتياجات النشاط المتكررة، مثل المخزون من المواد والبضاعة.

ب - أن يعهد لمستوى إداري آخر باعتماد اقتناء الأصول الرأسمالية، كما هو الحال عند التوقيع على عقد مقاولة، إذ يجب أن يعتمد من مجلس الإدارة، أو عضو مجلس الإدارة المنتدب.

جـ - بعد اعتماد الشراء يجب أن يتم تحرير أمر شراء، واضح وبأصناف معينة، يوجه للمورد. وينظر له كمستند قانوني يتضمن غرضاً بالشراء.

د - أن يوجد بالشركة إدارة للمشتريات، لضمان الحصول على سلع وخدمات بجودة وسعر ملائمين. ويجب ألا تسأل إدارة المشتريات عن اعتماد الشراء أو استلام السلع والخدمات.

هـ - أن تعد أوامر الشراء مسلسلة وواضحة ومحددة، بما لا يسمح بالتلاعب في محتوياتها.

٢/٢/٢- الفصل بين المسئولية عن الأصل وغيرها من الوظائف:

لأغراض الرقابة الداخلية الفعالة على الأصول المقتناة يجب الفصل بين حماية الأصول، والسجلات الخاصة بهذه الأصول من ناحية، وبين

ـوتوفير حماية الأصول [illegible] المسئوليات والوظائف من ناحية اخرى.

ومن أجل ذلك، فعادة ما يكون لدى الشركات الكبيرة قسم خاص باستلام الأصول المقتناة يعد تقريراً باستلام وفحص الرسائل الواردة، يساعد، مع الوسائل الأخرى، على الرقابة على السلع والأصول المستلمة، كالتالي:

أ - أن يعد تقرير الاستلام والفحص من أصل وعدة صور، حيث ترسل صورة للمخازن، وأخرى لقسم حسابات الموردين.

ب - أن يتم مراقبة السلع والأصول مراقبة عينية دورية من لحظة استلامها، حتى لحظة استخدامها، أو التخلص منها.

جـ - أن يكون مسئولو قسم الاستلام بعيدين تماماً عن كل من موظفي المخازن وموظفي قسم الحسابات.

د - أنْ توضح السجلات عمليات نقل المسئولية عن السلع من قسم الاستلام إلى إدارة، المخازن ثم من إدارة المخازن إلى المصانع، وهكذا.

٣/٢/٢- التسجيل والفحص الملائمين لعمليتي الاقتناء والمدفوعات:

يجب الاعتراف بالالتزام نحو الموردين مقابل السلع والخدمات المشتراة منهم فور استلامها وفحصها. ويحتاج الأمر هنا مراعاة اتباع سياسات وإجراءات الرقابة التالية:

أ - أن يكون قسم حسابات الموردين مسئولاً عن التحقق من مدى سلامة اقتناء السلع والخدمات.

ب - أن يقوم قسم حسابات الموردين بمقارنة تفاصيل أمر الشراء، مع تقرير الاستلام، مع فاتورة الشراء المرسلة من المورد، لكي يحدد مدى سلامة المعلومات الواردة بهذه الفاتورة بخصوص:

- **مواصفات الأصناف المشتراة.**
- **أسعار الأصناف المشتراة.**
- **كمية الأصناف المشتراة.**
- **شروط الشراء.**
- **تكاليف شحن الأصناف المشتراة.**

جـ - أن يكون العمل بقسمي حسابات الموردين وتكنولوجيا المعلومات موزعاً، بحيث من يقوم بتسجيل اقتناء الأصناف، لا يدخل في حيازته النقدية والأوراق المالية المتداولة، وغيرهما من الأصول.

د - أن تتضمن أعمال قسم حسابات الموردين كذلك، إمساك الدفاتر بطريقة سليمة.

هـ - أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية، باستمرار، بفحص أعمال ومخرجات قسم حسابات الموردين.

٤/٢/٢- الاعتماد الصحيح لعمليات المدفوعات النقدية:

في حقيقة الأمر تعتبر إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية على عمليات المدفوعات النقدية غاية في الأهمية في الشركات التجارية والصناعية التجارية. ومن أهم هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

أ - أن يوقع على الشيكات، أو يعتمد أذون الصرف من الخزينة، موظف مسئول فقط عن ذلك.

ب - أن يكون هناك فصل بين مسئولية التوقيع على الشيكات وأذون الصرف النقدي، وبين مهام العمل في قسم حسابات الموردين.

جـ - أن يتحقق من سيوقع على الشيك، أو أذن صرف النقدية، من سلامة المستندات المؤيدة للصرف قبل التوقيع.

د - أن تكون دفاتر الشيكات، وأذون الصرف من الخزينة، مرقمة لكشف أي تلاعب فيها بسرعة.

هـ - أن تكون هناك آليات للرقابة العينية على دفاتر الشيكات، وأذون صرف النقدية.

و - أن تكون هناك وسيلة لإلغاء المستندات المؤيدة للصرف كي لا تستعمل لأغراض إزدواج الصرف.

وللتوضيح: يمكن لمن سيوقع الشيك، أو يعتمد أذن صرف نقدية، للموردين أن يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بقلم أحمر، بأنها

سددت قيمتها يوم .-/-/٢٠٠١ بموجب شيك رقم .... أو إذن صرف نقدية رقم .... بمبلغ .... جنيه، ثم يوقع بعد هذه التأشيرة.

٣/٢- اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية لعمليات اقتناء السلع والخدمات:

بعد أن ينتهي مراقب الحسابات من تقييم مستوى خطر الرقابة المخطط، بناء على مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، سوف ينتقل لأداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الاقتناء والمدفوعات النقدية.

وكما سبق وأشرنا، عند عرضنا لمراجعة الدورات السابقة، فإن مراقب الحسابات سيعمل على إحداث توافق أو اتساق بين كل من سياسات وإجراءات الرقابة، اختبارات الرقابة، الاختبارات الأسا... لعمليات الاقتناء وأهداف المراجعة الست على مستوى عمليات الا... كما يلي:

١/٣/٢- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن عمليات الاقتناء المسجلة بالدفاتر خاصة بسلع وخدمات تم استلامها فعلاً، وتم فحصها ووجدت متفقة مع أوامر شرائها. وقبل ان يؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية، لتحقيق هذا الهدف، فسوف يحدد أولاً سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف.

١/١/٣/٢- إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية:

يتطلب تحقيق هدف وجود عمليات اقتناء السلع والخدمات وجود سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الآتية:

أ - أن يرفق بمستندات العملية كلاً من؛ طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، وفاتورة الشراء المرسلة من المورد.

ب - أن يتم اعتماد عملية الاقتناء بواسطة مستوى تنظيمي مسئول.

جـ - أن يكون برنامج الحاسب الآلي معدا بحيث يقبل دخول بيانات عمليات الشراء من أحد الموردين المسجلين، بملف استاذ مساعد الموردين.

د - أن يتم إلغاء مستندات الشراء، بعد استعمالها، لكي لا يساء استخدامها مرة أخرى.

هـ - أن تقوم وحدة المراجعة الداخلية بفحص، والمطابقة بين، كل من؛ طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام، وفاتورة الشراء، لكافة عمليات اقتناء الأصول والسلع الملموسة. أما الخدمات المقتناة، مثل الإصلاحات والصيانة والإنارة، فيكفي التحقق من الفاتورة المرسلة من المورد.

٢/١/٣/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية تشغيل سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، على وجود عمليات اقتناء السلع والخدمات، سيؤدي مراقب الحسابات اختبارات الرقابة الآتية:

أ - اختبار مدى وجود مستندات العملية في ملف مستنداتها.

ب - اختبار ما إذا كانت هناك موافقة صريحة من الموظف المسئول على عملية الشراء.

جـ - محاولة إدخال بعض عمليات الاقتناء إلى الحاسب مرة باستخدام أسماء موردين خطأ، ومرة باستخدام أسماء موردين صحيحة، كما في ملف أستاذ مساعد الموردين، لتحديد مدى سلامة البرنامج.

د - فحص مدى الاتساق في الممارسة، فيما يتعلق بإلغاء المستندات بعد الاعتماد عليها.

هـ - اختبار ما إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تقوم بفحص عمليات اقتناء السلع والخدمات باستمرار.

٣/١/٣/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف وجود عمليات الاقتناء:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة، ذات العلاقة بهدف الوجود، فسوف ينتقل لأداء الاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف أيضاً. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - فحص يومية المشتريات، ودفتر الأستاذ العام، ودفتر أستاذ مساعد الموردين، بالتركيز على المبالغ غير العادية.

ب - اختبار المستندات المؤيدة لعمليات الاقتناء، من حيث مدى ملاءمتها وصحتها، خاصة: فواتير المشتريات، تقارير الاستلام، أوامر الشراء، وطلبات الشراء.

وللتوضيح: افترض أن عملية شراء خامات للشركة تتضمن مشتريات شخصية لأحد الموظفين، أو أن يومية المشتريات الآجلة تتضمن عمليات شراء وهمية. في مثل هذه الحالات يستطيع مراقب الحسابات الوصول إلى التحريف من خلال اختباره للمستندات المؤيدة للعملية والمطابقة بينها. وعلى الأقل لن يكون هناك أمر وطلب شراء لمثل هذه "عمليات.

جـ - اختبار دفتر أستاذ مساعد الموردين، لتحديد ما إذا كان هناك موردين جدد، وسبب نشأة حسابهم.

د - تتبع حيازة المخزون من الأصناف المشتراة، وصولا إلى دفتر أستاذ المخازن.

هـ - اختبار الأصول الثابتة والاستثمارات المقتناة.

٢/٣/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات الاقتناء تم تسجيلها بالدفاتر. وقبل أن يؤدي اختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف من أهداف المراجعة على مستوى العمليات، فسوف يحدد بداية سياسات وإجراءات الرقابة الملائمة لهذا الهدف.

٢/٢/٣/١- سياسات وإجراءات الرقابة.

يتطلب تحقيق هدف اكتمال عمليات اقتناء السلع والخدمات وجود سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الآتية:

أ - وجود نظام لترقيم وتسلسل أوامر الشراء والمساءلة عنها.

ب - وجود نظام لترقيم وتسلسل تقارير فحص الأصناف المقتناة، والمساءلة عنها.

جـ - وجود نظام لترقيم وتسلسل المستندات والإيصالات ذات الصلة بعمليات اقتناء الأصول والسلع والخدمات والمساءلة عنها.

وللتوضيح: افترض أن ترقيم وتسلسل مستندات الاقتناء غير موجود، أو غير منتظم بالمرة. في هذه الحالة يمكن أن يؤدي ضعف الرقابة الداخلية إلى عدم تسجيل عمليات اقتناء مكتملة، مما سيؤثر على حسابات الميزانية وكذا نتيجة النشاط. وكمثال على ذلك، سيؤدي عدم تسجيل عملية شراء بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بالمرة إلى تخفيض رصيد حساب إجمالي الموردين بهذا المبلغ، كما سيؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المبالغة في كل من صافي الدخل، وحقوق الملاك، بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أيضا.

٢/٢/٣/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية تشغيل سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على اكتمال عمليات الاقتناء، سيؤدي مراقب الحسابات اختبارات الرقابة الآتية:

أ - يسأل عن، ويتتبع، مدى تسلسل أوامر الشراء.

ب - يسأل عن، ويتتبع، مدى تسلسل تقارير استلام الأصناف المقتناة.

جـ - يسأل عن، ويتتبع، مدى تسلسل فواتير الشراء بصفة عامة، ولكل صنف مقتنى على حدة.

٢/٣/٢/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف اكتمال عمليات الاقتناء:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة، الملائمة لهدف اكتمال عمليات الاقتناء، فسوف ينتقل لأداء الاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف، وأهمها ما يلي:

أ - تتبع عمليات الاقتناء، من ملف تقارير الاستلام وصولا إلى دفتر يومية المشتريات الآجلة، بالنسبة للسلع والخامات.

ب - تتبع عمليات اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات، وصولا إلى دفتر الأستاذ العام، وسجل الأصول الثابتة.

جـ - تتبع العمليات من ملف فواتير الشراء، وصولا إلى دفتر يومية المشتريات الآجلة، وسجل الأصول الثابتة، ودفتر الأستاذ العام.

٢/٣/٣- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف المراجعة على مستوى عمليات الاقتناء، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات اقتناء الأصول الثابتة، والاستثمارات، والسلع والخدمات، المسجلة بالدفاتر دقيقة تماما.

وقبل أن يؤدي اختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف، فسوف يحدد بداية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف.

٢/٣/٣/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

يتطلب تحقيق هدف ضمان دقة عمليات الاقتناء المسجلة بالدفاتر وجود السياسات والإجراءات الرقابية الآتية:

أ - أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة مبالغ عمليات الاقتناء، وكذا العمليات الحسابية الخاصة بها.

ب - أن يتم مقارنة إجماليات الرسائل المستلمة مع تقارير ملخص عمليات الاقتناء، المعدة بواسطة الحاسب الآلي.

جـ - أن يوجد نظام، ولائحة معتمدة، بشأن الموافقة من سحب الصلاحية على أسعار شراء الاصناف المقتناة وكذا خصومات الشراء إن وجدت

٢/٣/٣/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة، لضمان دقة عمليات الاقتناء، يجب أن يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

أ - اختبار نتيجة تحقق المراجع الداخلي من دقة عمليات الاقتناء.

ب - اختبار ملف إجماليات الرسائل المستلمة لتحديد مدى دقة محتوياتها.

جـ - مقارنة إجماليات الرسائل المستلمة مع تقارير ملخص عمليات الاقتناء.

د - اختبار مدى سلامة إجراءات الموافقة على عمليات الاقتناء

٣/٣/٣/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف دقة عمليات الاقتناء:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من أداء اختبارات الرقابة الملائمة لهدف دقة عمليات الاقتناء، المسجلة بالدفاتر، فسوف يؤدي الاختبارات الأساسية لعمليات الاقتناء، فيما يتعلق بهدف الدقة. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - مقارنة العمليات المسجلة بدفتر يومية المشتريات، مع كل من فاتورة شراء السلع وتقرير الاستلام والمستندات الأخرى المؤيدة للعملية، مثل محضر الفحص.

ب - مقارنة عمليات اقتناء الأصول الثابتة، المسجلة بدفتر اليومية العامة مع فواتير الشراء ومحضر الفحص وتقرير الاستلام.

جـ - إعادة احتساب قيمة فاتورة الشراء المرسلة من المورد، بما في ذلك تكاليف الشحن وأية خصومات مثبتة بالفاتورة.

٤/٣/٢- بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف المراجعة، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من سلامة تصنيف عمليات الاقتناء. ويلزم لذلك تحديد سياسات

وإجراءات الرقابة الملائمة لهذا الهدف، قبل أداء اختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية للعمليات.

٢/٣/٤/١- سياسات وإجراءات الرقابة:

لضمان سلامة تصنيف عمليات اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات والسلع والخدمات يجب أن توجد سياسات وإجراءات رقابية ملائمة، أهمها:

أ - اعتماد الإدارة على خريطة حسابات ملائمة تسمح بعمل، وتوفير، مثل هذا التصنيف.

ب - قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة تصنيف عمليات الاقتناء حسب نوع المفردة؛ مثل أصول ثابتة ملموسة، استثمارات طويلة الأجل، استثمارات متداولة، مواد خام، بضاعة، وخدمات الصيانة والإصلاحات.

٢/٣/٤/٢- اختبارات الرقابة:

لتحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة السابقة، الخاصة بهدف التصنيف، سيقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

أ - اختبار دليل الإجراءات وخريطة الحسابات.

ب - اختبار نتيجة فحص إدارة المراجعة الداخلية لمدى سلامة دليل إجراءات تصنيف عمليات الاقتناء، ومدى ملاءمة خريطة الحسابات لهذا التصنيف.

٢/٣/٤/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف تصنيف عمليات الاقتناء:

على ضوء ما انتهى إليه مراقب الحسابات، من مرحلة أداء اختبارات الرقابة الملائمة لهدف سلامة تصنيف عمليات الاقتناء، سيؤدي الاختبارات الأساسية الملائمة لهذا الهدف. وعادة تتركز هذه الاختبارات في مقارنة التصنيف الموجود مع خريطة الحسابات، وذلك بالرجوع إلى فواتير الشراء.

٢/٣/٥- بالنسبة لهدف التوقيت:

حتي يحقق مراقب الحسابات هذا الهدف، على مستوى عمليات اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات والسلع والخدمات، يجب أن يتأكد من أن كافة عمليات الاقتناء قد تم تسجيلها في الوقت المناسب تماما. ويتطلب الأمر أن يحدد سياسات وإجراءات الرقابة الملائمة لهذا الغرض، ثم يقيم مدى فعاليتها، قبل أن يؤدي الاختبارات الأساسية المطلوبة.

٢/٣/٥/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لضمان تحقيق هدف التوقيت يجب أن توجد سياسات وإجراءات ملائمة للرقابة الداخلية أهمها ما يلي:

أ - أن تكون هناك إجراءات محددة تضمن تسجيل العمليات فور استلام السلع والخدمات.

ب - أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من تواريخ الاستلام وتواريخ إثبات العمليات دفتريا.

٢/٣/٥/٢- اختبارات الرقابة:

للوقوف على مدى فعالية تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية السابقة سيؤدي مراقب الحسابات اختبارات الرقابة التالية:

أ - اختبار دليل إجراءات المحاسبة عن عمليات الاقتناء، للوقوف على مدى كفايته وملاءمته.

ب - ملاحظة ما إذا كانت هناك فواتير مشتريات غير مسجلة دفتريا.

جـ - اختبار نتائج تحقق المراجع الداخلي من تسجيل كافة عمليات الاقتناء في التاريخ الصحيح.

٢/٣/٥/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف التوقيت:

للتأكد من عدم وجود تحريفات في عمليات الاقتناء، بسبب عدم تسجيلها في التاريخ الصحيح، سيقارن مراقب الحسابات بين تقارير الاستلام وفواتير الشراء من ناحية، وتاريخ تسجيل العمليات في دفاتر اليوميات المساعدة والعامة من ناحية أخرى.

وللتوضيح: افترض أن تاريخ شراء خامات معينة حسب فاتورة الشراء المرسلة للمورد هو ٢٠٠١/١٠/١ وتاريخ تقرير الاستلام ٢٠٠١/١٠/٥. عندئذ تعتبر العملية مكتملة ويجب الاعتراف بها في ٢٠٠١/١٠/٥. وبمقارنة هذه التواريخ يستطيع مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان توقيت إثبات العملية بالدفاتر سليما. إذ أن أي تأخير، عن ذلك التاريخ، يعتبر مبررا لاحتمال تحريف العملية.

٦/٣/٢- بالنسبة لهدف الترحيل والتلخيص:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كل عمليات الاقتناء تظهر كاملة في حسابات الموردين والمخازن وسجل الأصول ودفتري اليومية العامة والأستاذ العام، وأنها ملخصة بطريقة صحيحة.

ومن أجل ذلك سيحدد مراقب الحسابات سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، ثم يؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، الملائمة لهذا الهدف.

١/٦/٣/٢- سياسات وإجراءات الرقابة:

تتطلب الرقابة الداخلية على هدف الترحيل والتلخيص توافر مجموعة من سياسات وإجراءات الرقابة، أهمها ما يلي:

أ - أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من محتويات دفتر أستاذ مساعد الموردين.

ب - ان يتم مقارنة دفتر أستاذ مساعد الموردين مع إجماليات ميزان مراجعة حسابات الموردين، مع أرصدة الأصناف المقتناة، وإجمالي الموردين بدفتر الأستاذ العام.

جـ - أن يتم مقارنة أرصدة الأصول الثابتة والاستثمارات، بدفتر الأستاذ العام، مع محاضر الاستلام ودفتر اليومية العامة.

٢/٦/٣/٢- اختبارات الرقابة:

لأغراض تحديد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية السابقة سوف يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة الآتية:

أ - اختبار نتائج تحقق إدارة المراجعة الداخلية من إجراءات ترحيل وتلخيص عمليات الاقتناء.

ب - اختبار نتيجة مقارنة الحسابات الفرعية، مع أرصدة دفتر الأستاذ العام.

٣/٦/٣/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف الترحيل والتلخيص:

في ضوء ما أنتهى إليه مراقب الحسابات من اختبارات الرقابة سوف، يحدد، ويؤدي الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف التأكد من سلامة ترحيل وتلخيص عمليات الاقتناء.

وتتركز الاختبارات الأساسية هنا في اختبار مدى الدقة الكتابية، عن طريق تتبع ومسح دفاتر اليومية، وتتبع الترحيل من دفاتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام، وحساب إجمالي الموردين، وأستاذ المخازن، وسجل الأصول الثابتة.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات إنتهى من اختبارات الرقابة إلى عدم فعالية إجراءات وسياسات الرقابة على ترحيل وتلخيص عمليات اقتناء مخزون المواد الخام. في هذه الحالة سوف يطلب دفتر يومية المشتريات الآجلة، ودفتر أستاذ مساعد الموردين، وأستاذ المخازن ومراقبة المخازن، ودفتري اليومية العامة والأستاذ العام. ويتتبع تسجيل عمليات الشراء من دفتر يومية المشتريات، إلى استاذ مساعد الموردين، إلى استاذي المخازن ومراقبة المخازن، ثم يتتبع قيد اليومية المركزي - بافتراض أن الشركة تتبع الطريقة الفرنسية - الشهري من دفتر اليومية العامة إلى حساب إجمالي الموردين.

٤/٢- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المدفوعات النقدية:

القاعدة أن مراقب الحسابات سيؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأسا. ية لعمليات المدفوعات النقدية بنفس الطريقة التي اتبعها عند أداء هذه الاختبارات لعمليات الاقتناء. حيث سيتخذ أهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لكل هدف من أهداف المراجعة الست، على

مستوى عمليات المدفوعات، ثم يؤدي اختبارات الرقابة اللازمة لتحديد مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات. وفي ضوء ما سيصل إليه من اختبارات الرقابة، سيحدد مدى وشكل الاختبارات الأساسية لعمليات المدفوعات، كما سنوضح في الصفحات التالية.

٢/٤/١- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف المراجعة على مستوى العمليات، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات المدفوعات النقدية المسجلة بالدفاتر هي عمليات خاصة بسلع وخدمات وأصول ثابتة واستثمارات تم استلامها فعلا.

٢/٤/١/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لضمان أن ما يتم تسجيله بالدفاتر، من مدفوعات نقدية، هو مقابل سلع وخدمات وأصول تسلمتها الشركة فعلا، يجب أن يوجد لدى الإدارة السياسات والإجراءات الرقابية الآتية:

أ - وجود فصل تام ومناسب بين الواجبات، خاصة بين مهام إمساك حسابات الموردين ومهام إعداد الشيكات وأوامر صرف النقدية.

ب - أن المستندات المؤيدة لعملية المدفوعات يتم فحصها قبل تحرير واعتماد الشيك أو أمر صرف النقدية، من جانب الموظف المسئول عن ذلك.

جـ - أن الموافقة على الصرف، بناء على المستندات المرفقة، تتم بالتزامن مع توقيع الشيك أو أمر صرف النقدية.

٢/٤/١/٢- اختبارات الرقابة:

للوقوف على مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية هذه سيقوم مراقب الحسابات؛ بمناقشة الموظف المسئول عن تجهيز مستندات الصرف وفحصها، ملاحظة كيف يتم الفصل فعلا بين مهام اعتماد الصرف، ويختبر ما إذا كانت هناك موافقات على الصرف من صاحب الصلاحية.

٢/٤/١/٣- الاختبارات الاساسيه الملائمة لهدف وجود عمليات المدفوعات:

من أهم الاختبارات الأساسية لعمليات المدفوعات للتحقق من مدى وجود تحريفات نقدية بها، مرتبطة بهدف وجودها، ما يلي:

أ - أداء الإجراءات التحليلية، من خلال الفحص والمقارنة بين يومية المدفوعات النقدية ودفتر الأستاذ العام وأستاذ مساعد الموردين، لتحديد ما إذا كانت هناك مبالغ غير عادية أو كبيرة نسبياً بين عمليات المدفوعات.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات توصّل من هذه المقارنة إلى وجود مدفوعات بمبلغ ١٠٠ مليون جنيه للمورد (س) مقابل خدمات اشترتها الشركة من قبل على الحساب. في حين أن متوسط قيمة المشتريات السنوية من هذا المورد كانت ٣ مليون جنيه. عندئذ يستطيع مراقب الحسابات أن يولي هذه العملية مزيداً من الاهتمام في مرحلة أداء اختبارات تفاصيل أرصدة الموردين، كما سنوضح لاحقاً في هذا الفصل.

ب - تتبع الشيكات وأوامر الصرف المسددة وصولاً إلى قيود اليومية، الخاصة بعمليات الاقتناء التي كان يجب سداد قيمتها، ثم اختبار كل البيانات الخاصة بالمورد والصنف المشتري منه وقيمته.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات وجد شيكاً مسدداً بمبلغ مليون جنيه للمورد (ع). عليه عندئذ أن يرجع إلى يومية المشتريات الآجلة ليفحص ما إذا كانت هناك عملية اقتناء تمت بهذا المبلغ، ومتى ولماذا تمت، ولماذا مازال المبلغ مستحقاً للمورد حتى تاريخ الشيك.

جـ - اختبار الشيكات المسددة من حيث اعتماد التوقيع عليها، التظهير السليم لها، ومتى تم صرفها.

د - اختبار مستندات المدفوعات النقدية باعتبارها جزءاً من اختبارات عمليات الاقتناء أيضاً.

٢/٤/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات المدفوعات النقدية مسجلة بالدفاتر. ويتطلب الأمر أن يحدد ما هي سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التي يجب أن تضعها وتنفذها الإدارة لضمان تحقيق هذا الهدف.

١/٢/٤/٢- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

من أهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، ذات العلاقة بهدف اكتمال عمليات المدفوعات، ما يلي:

أ - وجود نظام لترقيم وتسلسل الشيكات وأوامر الصرف ر عنها.

ب - إعداد مذكرة تسوية البنك شهريا، وبصفة منتظمة، وذلك بواسطة محاسب غير مسئول عن إمساك دفتر يومية المدفوعات أو سجل الأصول، أو عهدة الشيكات أو أوامر صرف النقدية.

جـ - وجود آلية للاختبار الدوري لعمليات المدفوعات، مثلاً من خلال إدارة المراجعة الداخلية.

٢/٢/٤/٢- اختبارات الرقابة:

من أهم اختبارات الرقابة، التي سيقوم بها مراقب الحسابات، للوقوف على مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية السابقة؛ التأكد من تسلسل الشيكات وأوامر صرف النقدية، اختبار مذكرة تسوية البنك، وملاحظة كيفية إعداد مذكرة التسوية، وكشف حركة النقدية.

٣/٢/٤/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف اكتمال عمليات المدفوعات:

من أهم الاختبارات الأساسية، للوقوف على مدى تحقق هدف اكتمال عمليات المدفوعات، أن يقوم مراقب الحسابات بمطابقة وتسوية عمليات المدفوعات المسجلة مع كل من المدفوعات المحملة على حساب الشركة

الجاري بالبنك، كما جاءت بكشف حساب البنك من ناحية، والحركة الدائنة في كشف حركة النقدية من ناحية أخرى.

وللتوضيح: يستطيع مراقب الحسابات مطابقة يومية المدفوعات النقدية مع الحركة الدائنة في كشف حركة النقدية، وأيضاً إشعارات الخصم على حساب الشركة الجاري لدى البنك، من حيث؛ المبلغ، رقم الشيك، رقم أمر الصرف، والتاريخ.

٢/٤/٣- بالنسبة لهدف الدقة:

لكي يحقق مراقب الحسابات هذا الهدف يجب أن يتأكد من أن كافة عمليات المدفوعات المسجلة بالدفاتر دقيقة وغير محرفة نقدياً. ويحتاج الأمر منه أن يحدد سياسات وإجراءات الرقابة الملائمة لهذا الهدف، ثم يؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المدفوعات.

٢/٤/٣/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لكي تحقق الإدارة الدقة الكافية في عمليات المدفوعات المسجلة في الدفاتر يجب عليها أن توفر آلية داخلية، مثل المراجعة الداخلية، للتحقق من العمليات الحسابية والمبالغ النقدية لعمليات المدفوعات. وأن تعد مذكرة تسوية شهرية منتظمة لحساب البنك، وتعد كشف حركة شهري للخزينة.

٢/٤/٣/٢- اختبارات الرقابة:

حتى يحدد مراقب الحسابات مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات الرقابية الداخلية يجب عليه أداء مجموعة من اختبارات الرقابة، أهمها:

أ - اختبار نتائج تحقق إدارة المراجعة الداخلية من مدى دقة عمليات المدفوعات.

ب - إختبار مدى صحة مذكرة تسوية البنك الشهرية.

جـ - اختبار كشف حركة الخزينة الشهري.

د - ملاحظة كيف يعد الموظف المسئول كشف حركة الخزينة الشهري، وكيف يعد زميله مذكرة تسوية البنك شهرياً.

٣/٣/٤/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف دقة عمليات المدفوعات:

من أهم الاختبارات الأساسية لعمليات المدفوعات، لتحديد مدى دقتها ما يلي:

أ - مقارنة الشيكات، وأوامر صرف النقدية المسددة مع قيود اليومية للعمليات المناظرة بدفتر يومية المشتريات، ودفتر يومية المدفوعات، ودفتر اليومية العامة.

ب - إعادة حساب أية خصومات نقدية حصلت عليها الشركة مقابل سدادها المستحقات للموردين، خلال فترة اكتساب الخصم.

جـ - إعداد مسودة بمجموع عمليات المدفوعات النقدية عن كل شهر.

٤/٤/٢- بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف، على مستوى عمليات المدفوعات، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من سلامة تصنيف عمليات المدفوعات المسجلة بالدفاتر. وعليه أن يحدد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لهذا الهدف، قبل أن يؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية.

١/٤/٤/٢- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

لضمان الحصول على تصنيف سليم لعمليات المدفوعات يجب على الإدارة أن تصمم وتطبق خريطة ملائمة للحسابات، تسمح بتصنيف سليم لعمليات المدفوعات. ويجب عليها كذلك أن تتحقق داخلياً من سلامة هذا التصنيف، كأن تعتمد على إدارة المراجعة الداخلية لهذا الغرض.

٢/٤/٤/٢- اختبارات الرقابة:

وحتى يتحقق مراقب الحسابات من مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات الرقابية يجب عليه أن؛ يفحص دليل الإجراءات وخريطة الحسابات من ناحية، ويطلب ويفحص نتيجة تحقق المراجع الداخلي من سلامة تصنيف عمليات المدفوعات، من ناحية أخرى.

[illegible]
العمليات المسجلة بدفتر يومية المدفوعات، لكي يحدد ما إذا كانت هذه اليومية بها خانات خاصة بكل من؛ الموردين، المشتريات، أوراق الدفع، والبنود المتنوعة. ثم ينظر فيما إذا كانت البنود المتنوعة يتم تحليلها إلى؛ أصول ثابتة، استثمارات، خدمات الصيانة والإصلاحات... إلخ.

٢/٤/٤/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف تصنيف عمليات المدفوعات:

من أهم الاختبارات الأساسية، للتحقق من مدى سلامة تصنيف عمليات المدفوعات، أن يقارن مراقب الحسابات التصنيف الفعلي مع خريطة حسابات الشركة، وذلك بالرجوع إلى كل من فاتورة المشتريات ودفتر يومية المشتريات، والرجوع إلى فاتورة شراء الأصل الثابت، أو الاستثمارات، ودفتر اليومية العامة.

٢/٤/٥- بالنسبة لهدف التوقيت:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف المراجعة على مستوى عمليات المدفوعات، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات المدفوعات قد تم تسجيلها في التوقيت المناسب، وذلك من خلال تحديد واختبار سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، وأداء الاختبارات الأساسية للعمليات ذات الصلة بهذا الهدف.

٢/٤/٥/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

من أهم سياسات وإجراءات الرقابة، الملائمة لهذا الهدف، وجود لائحة إجراءات تضمن تسجيل عمليات المدفوعات فور توقيع الشيك أو أمر صرف النقدية من ناحية، وأن تتحقق إدارة المراجعة الداخلية من عدم تأخير تسجيل عمليات المدفوعات بعد توقيع الشيك أو أمر الصرف، من ناحية أخرى.

٢/٤/٥/٢- اختبارات الرقابة:

لكي يتحقق مراقب الحسابات من مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية السابقة سيقوم باختبار دليل إجراءات الصرف والتسجيل،

وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات محررة ولم يتم تسجيلها. كما سيفحص نتائج المراجعة الداخلية لإجراءات تسجيل المدفوعات فور اعتماد الشيك، أو أمر الصرف.

٢/٤/٥/٣- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف توقيت عمليات المدفوعات:

بناءا على نتائج اختبارات الرقابة، سيحدد مراقب الحسابات مدى ونوع الاختبارات الأساسية لتوقيت عمليات المدفوعات. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - مقارنة تواريخ الشيكات وأوامر صرف النقدية المسددة تواريخ تسجيل عمليات المدفوعات في دفتر يومية المدفوعات.

ب - مقارنة تواريخ الشيكات المسددة مع تاريخ صرف البنك للشيك.

جـ - حصر وتتبع أوامر صرف النقدية المسددة ومتى تم السداد، ومتى أخطرت إدارة الخزينة بذلك.

٢/٤/٦- بالنسبة لهدف الترحيل والتلخيص:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات المدفوعات النقدية قد رحلت للحسابات الخاصة، بها سواء كانت حسابات الموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين، أو حسابات الأصول والاستثمارات والسلع والخدمات.

٢/٤/٦/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

من أهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التي يجب أن تطبقها الإدارة، لضمان الترحيل والتلخيص السليم لعمليات المدفوعات، ما يلي:

أ - أن يتم التحقق داخل الشركة من محتويات دفتر أستاذ مساعد الموردين.

ب - أن يتم مقارنة دفتر أستاذ مساعد الموردين، وكذا اجماليات ميزان مراجعة حسابات الموردين، مع أرصدة دفتر الأستاذ العام.

جـ - أن يتم مقارنة مجموع تفاصيل خانات يومية المدفوعات، مع أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ العام، خاصة حسابات الأصول الثابتة والاستثمارات والخصم النقدي المكتسب والخدمات.

٢/٦/٤/٢- اختبارات الرقابة:

تتلخص اختبارات الرقابة، في هذا المجال، في قيام مراقب الحسابات باختبار نتائج التحقق الداخلي من سلامة الترحيل والتلخيص، واختبار نتائج مقارنة يومية المدفوعات مع أرصدة الحسابات، بدفتري الأستاذ العام والأستاذ المساعد.

٣/٦/٤/٢- الاختبارات الأساسية الملائمة لهدف ترحيل وتلخيص عمليات المدفوعات:

من أهم الاختبارات الأساسية، للتحقق من سلامة ترحيل وتلخيص عمليات المدفوعات، أن يقوم مراقب الحسابات باختبار الدقة الكتابية لمحتويات اليوميات المساعدة والعامة، وتتبع عمليات الترحيل، لكل من دفاتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام.

وللتوضيح: سيقوم مراقب الحسابات بطلب وفحص يومية المدفوعات، وخذ مثلاً خانة إجمالي الموردين، وهو الطرف المدين في قيد السداد، حيث يتتبع ترحيل إجمالي الطرف المدين في أستاذ مساعد الموردين، وكذا الطرف الدائن في حسابي البنك والخصم النقدي المكتسب في دفتر الأستاذ العام، وذلك لتحديد أن كافة المدفوعات للموردين، المسجلة بيومية المدفوعات، تم ترحيلها للحسابات الخاصة بها.

٣ - الاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات الدائنين:

يجري العمل في كثير من الشركات التجارية والصناعية التجارية على التفرقة بين حسابات الموردين وحسابات الدائنين. حيث يمثل الحساب الأول تلك التعهدات المستحقة للغير، وواجبة السداد في تاريخ الميزانية، نتيجة شراء سلع ومواد خام على الحساب. وهي عمليات متكررة بطبيعتها في هذه الشركات.

أما حسابات الدائنين فهي التعهدات المستحقة السداد للغير في تاريخ الميزانية، نتيجة اقتناء أصول ثابتة على الحساب. وهي عمليات غير متكررة بطبيعتها، في هذه الشركات.

ووفقا للتوصيف المحاسبي لحسابات دورة الاقتناء والمدفوعات، الذي أشرنا له في بداية هذا الفصل، فإننا سوف نستخدم لفظ حساب الدائنين هنا ليعني نوعي الحساب معاً. بمعنى أنه تعهدات على الشركة مستحقة السداد للغير في تاريخ الميزانية نتيجة اقتناء الشركة لسلع وخامات وأصول ثابتة واستثمارات، وخدمات مثل الصيانة والإصلاحات، على الحساب.

ومهنياً يتطلب الأمر من مراقب الحسابات أن ينتهي من الخطوات، أو المتطلبات، السابقة لتصميم وأداء الاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات الدائنين، كالتالي:

١/٣- متطلبات تصميم الاختبارات الأساسية لحسابات الدائنين:

تشمل متطلبات تصميم الاختبارات الأساسية لحسابات الدائنين ثلاثة متطلبات. وهي؛ تحديد التحريف المقبول وتقدير الخطر المتلازم، تقدير خطر الرقابة، وأداء الاختبارات الأساسية لعمليتي الاقتناء والمدفوعات.

١/١/٣- تحديد التحريف المقبول ومستوى الخطر المتلازم في حساب الدائنين:

يجري العمل في الممارسة المهنية على أن مراقب الحسابات يضع حد التحريف المقبول في حساب الدائنين منخفضا نسبيا، وأنه يقدر الخطر المتلازم لذات الحساب متوسطا او مرتفعا في الغالب. ويرجع ذلك للأسباب الآتية:

أ - أن حساب الدائنين ينتج من عديد من العمليات، مثل شراء المواد الخام والبضاعة والأصول الثابتة على الحساب، وقبول الشركة كمبيالات وسندات لأذنية لصالح الدائنين، ناهيك عن عمليات المردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب.

ب - أن رصيد حساب الدائنين، في الشركات التجارية والصناعية التجارية، سيكون كبيراً نسبياً خاصة بالنسبة لمجموع الالتزامات قصيرة الأجل.

جـ - ان عمليه مراجعه حساب الدائنين غالبا ما تكون مكلفة إلى حد ما، من وجهة نظر مراقب الحسابات.

د - أنه حتى في ظل استخدام آليات تكنولوجيا المعلومات فإن احتمال التحريف في حساب الدائنين سيظل كبيرا، وغالبا ما يكون التحريف في صورة إجحاف في رصيد هذا الحساب.

٢/١/٣- تقدير مستوى خطر الرقابة الداخلية على حساب الدائنين:

بناءاً على مستوى الخطر المتلازم وحد التحريف المقبول، في حساب الدائنين، واستناداً إلى فهم مراقب الحسابات لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على هذا الحساب، فسوف يقدر مراقب الحسابات مستوى خطر الرقابة. وبناء على هذا التقدير سيؤدي اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الاقتناء والمدفوعات. ثم يصل لمستوى خطر الاكتشاف المخطط، والذي سوف يتناسب عكسياً مع مستوى الاختبارات الأساسية لرصيد حساب الدائنين.

وللتوضيح: افترض أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، على تسجيل وسداد مقابل اقتناء إحدى الشركات الصناعية للمواد الخام، كانت غير فعالة حيث؛ لا يتم إعداد تقرير باستلام مشتريات المواد، لا يتم إعداد محضر فحص المواد الواردة قبل دخولها المخازن، لا يتم تسجيل استلام المشتريات، وسداد قيمتها في التوقيت السليم. ولصعوبات مالية فإن الشركة تتأخر في سداد فواتير الشراء، ولا يتم إعداد ميزان مراجعة لأرصدة الموردين شهرياً.

في هذه الحالة سيقدر مراقب الحسابات خطر الرقابة مرتفعاً، بسبب زيادة احتمال التحريف بالاجحاف في حساب الدائنين. وفي ظل تقديره المسبق للخطر المتلازم متوسطاً، أو مرتفعاً. فسوف يقدر مستوى خطر الاكتشاف منخفضاً. ومعنى ذلك أن يجمع مزيد من الأدلة من خلال الاختبارات الأساسية لرصيد حساب الدائنين، أي من خلال الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل رصيد حساب الدائنين.

٢/٣- الإجراءات التحليلية:

يسير الاتجاه الحديث، لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى وقدامى مراقبي الحسابات، في اتجاه الاعتماد على الإجراءات التحليلية كنوع من الاختبارات الأساسية للأرصدة. وفي مجال مراجعة أرصدة حسابات الدائنين يمكن لمراقب الحسابات أن يؤدي الكثير من الإجراءات التحليلية، لكشف التحريفات في هذه الأرصدة. ومن أهم هذه الإجراءات التحليلية ما يلي:

أ - مقارنة عمليات شراء السلع والخامات والخدمات على الحساب لهذه السنة وعدد من السنوات السابقة. ويفيد هذا الإجراء في لفت انتباه مراقب الحسابات إلى إمكانية تحريف حساب الدائنين والحسابات المدينة هذه.

ب - فحص قائمة حسابات الدائنين، مع التركيز على، العمليات غير العادية معهم، والأسماء الشاذة فيهم، وذلك بالمقارنة مع ذات القائمة عن السنة السابقة. ويفيد هذا الإجراء في لفت انتباه مراقب الحسابات إلى الدائنين الجدد، والدائنين عن عمليات صورية، ومدى سلامة تصنيف حسابات الدائنين إلى دائني شراء الأصول الثابتة ودائني شراء السلع والمواد الخام.

جـ - مقارنة أرصدة الدائنين، من واقع دفتر الأستاذ المساعد، مع ذات الأرصدة عن عدد من السنوات السابقة. ويفيد هذا الإجراء في لفت انتباه مراقب الحسابات إلى احتمال التحريف في رصيد الحساب أو عدم وجود حساب مورد معين، أو عدم تسجيل عملية معينة من هذا المورد.

د - حساب ومقارنة نسبة مشتريات البضاعة، أو المواد الخام، إلى رصيد إجمالي الدائنين للسنة الحالية وعدد من السنوات السابقة. ويفيد هذا الإجراء في لفت انتباه مراقب الحسابات إلى احتمال عدم تسجيل عملية شراء على الحساب، أو عدم وجود حساب أصلاً للدائنين، أو تحريف رصيد الدائنين.

وللتوضيح: افترض أن نسبة إجمالي مشتريات البضاعة والمواد الخام إلى إجمالي رصيد الموردين في السنوات ١٩٩٨، ١٩٩٩، ٢٠٠٠ كانت

[illegible] ١١٠%، ١١٥%، ١١٠% على التوالي. و[illegible]
الحالية ٢٠٠١ ـ سنة المراجعة ـ كانت ١٠٥%. في هذه الحالة سوف يلفت هذا الانخفاض في النسبة انتباه مراقب الحسابات إلى عدة احتمالات مثل؛ زيادة عمليات الشراء الآجل، احتمال المبالغة في المستحقات للموردين ووجود أرصدة صورية، تسجيل عمليات شراء نقداً على أنها آجلة، والخلط بين حسابات الدائنين مقابل شراء أصول ثابتة وحسابات الموردين مقابل شراء بضاعة ومواد خام على الحساب، لصالح الأخيرة.

هـ ـ حساب ومقارنة نسبة الدائنين إلى مجموع الالتزامات قصيرة الأجل للسنة الحالية وعدد من السنوات السابقة. وقياساً على المقارنة السابقة، يمكن أن تلفت هذه المقارنة انتباه مراقب الحسابات إلى عدة أمور، منها؛ احتمال تحريف حساب الدائنين، وجود حسابات صورية، عدم وجود حساب أحد الدائنين، وعدم تسجيل عملية شراء بضاعة مثلاً على الحساب.

و ـ مقارنة نفقات الخدمات، مثل الصيانة والإصلاحات والكهرباء، للسنة الحالية مع عدد من السنوات السابقة، باعتبار أن متوسط هذه النفقات شبه ثابت. وسيكون من السهل على مراقب الحسابات اكتشاف التحريف في الخدمة، وحساب الدائنين في نفس الوقت. كما هو الحال عندما لا يتم تسوية فاتورة كهرباء عن الشهر الأخير من السنة الحالية مثلاً.

٣/٣- اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات الدائنين:

من المعروف أن الهدف من مراجعة أي حساب، من الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية، هو تحديد مدى عدالة تحديد قيمة هذا الحساب والإفصاح عنه. ولذلك فإن مراقب الحسابات يستهدف من مراجعة حساب الدائنين تحديد مدى عدالة تحديد رصيد هذا الحساب، والإفصاح عنه، بالميزانية.

ومن المتفق عليه مهنياً أن مراقب الحسابات معني باكتشاف التحريفات الجوهرية في أي حساب، سواء كان التحريف بالمبالغة أو الإجحاف في قيمة الحساب. ولكن غالباً ما يهتم مراقب الحسابات

بالتحريفات بالمبالغة في الأصول والتحريفات بالإجحاف، او حتى الحذف، في الالتزامات. والسبب ببساطة أن نوعي التحريف محتملان بشدة بسبب اتجاه الإدارة نحو زيادة حقوق الملاك.

ولأغراض آداء اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات الدائنين سيقوم مراقب الحسابات بأداء الاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة على مستوى الرصيد. وهي هنا ثمانية أهداف وليست تسعة. والسبب ببساطة أن هدف القيمة الممكن تحقيقها لا يلائم التحقق من الالتزامات بالمرة. وفيما يلي عرض موجز لاختبارات التفاصيل الملائمة لتحقيق أهداف المراجعة على مستوى رصيد حساب الدائنين.

٣/٣/١- بالنسبة لهدف التطابق:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف مراجعة حسابات الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن حسابات الدائنين، في قائمة حسابات الدائنين، مطابقة لحسابات الدائنين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين، وأن مجموع حسابات الدائنين من واقع دفتر الأستاذ المساعد، مطابق لمجموع رصيد إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام.

ومن أهم اختبارات التفاصيل اللازمة لتحقيق هذا الهدف ما يلي:

أ - إعادة جمع قائمة أرصدة حسابات الدائنين في نهاية الفترة يدويا أو باستخدام الحاسب.

ب - تتبع إجمالي قائمة أرصدة حسابات الدائنين، وصولا لرصيد حساب إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام.

جـ - تتبع عينة من فواتير شراء المواد الخام والبضاعة، وصولا لدفتر أستاذ مساعد الدائنين، مع التركيز على؛ تاريخ الفاتورة، قيمة الفاتورة، اسم المورد، وشروط النقل.

د - تتبع كافة فواتير اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات، وصولا إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

٢/٣/٢- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف مراجعة حسابات الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة حسابات الدائنين، الظاهرة في قائمة الدائنين في نهاية الفترة، موجودة فعلاً.

ولتحقيق هذا الهدف سيقوم مراقب الحسابات باختبارات التفاصيل الآتية:

أ - تتبع حسابات الدائنين، كما في قائمة الدائنين في نهاية الفترة، وصولاً إلى فواتير الشراء منهم.

ب - الحصول على مصادقات من الدائنين بالمستحق لهم في تاريخ الميزانية.

جـ - المطابقة بين عقود وفواتير اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات وحسابات الدائنين.

٣/٣/٣- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف مراجعة حسابات الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من ان كافة حسابات الدائنين موجودة في قائمة الدائنين في نهاية الفترة، وحساب إجمالي الدائنين في ذلك التاريخ.

ولتحقيق هذا الهدف سيقوم مراقب الحسابات باختبارات التفاصيل الآتية:

أ - المطابقة بين حسابات الدائنين بقائمة الدائنين ورصيد إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام.

ب - حصر حسابات الدائنين التي نشأت بعد نهاية الفترة المحاسبية.

جـ - أداء اختبارات التحقق من الالتزامات بعد نهاية السنة المالية على حسابات الدائنين، بعد نهاية الفترة المحاسبية. وعادة تركز هذه الاختبارات على اكتشاف حسابات الدائنين غير المسجلة خلال الفترة المحاسبية لأغراض تخفيض قيمة الالتزامات بصفة عامة. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

- اختبار المستندات المؤيدة لمدفوعات نقدية تالية لنهاية الفترة المحاسبية لسداد التزامات كانت قائمة في تاريخ الميزانية.

وللتوضيح: افترض أن الشركة استلمت شحنة من المواد الخام من المورد (س) يوم ٢٠٠١/١٢/٢١ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وتم فحصها وإعداد تقرير استلام بها يوم ٢٠٠١/١٢/٣٠ وتم الانتهاء من إجراءات سداد قيمة الشحنة يوم ٢٠٠٢/١/١٥. في هذه الحالة سيوضح فحص مستندات المدفوعات يوم ٢٠٠٢/١/١٥ عن وجود التزام كان قائماً في تاريخ الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه، لأن الاعتراف بالالتزام كان واجباً في ٢٠٠١/١٢/٣٠ بواقعة استلام الشحنة.

- اختبار التوثيق المستندي للفواتير، التي تم سدادها خلال الأسابيع التالية لتاريخ الميزانية.
- تتبع تقارير استلام السلع والمواد والأصول قرب نهاية السنة المالية، وصولاً إلى فواتير شرائها. ويساعد هذا الاختبار على التأكد من معالجة قيمة هذه الفواتير كالتزامات في تاريخ الميزانية، وعدم تجاهل الإدارة لهذه الالتزامات بهدف تخفيض قيمة المستحقات على الشركة وزيادة حقوق الملاك.

وللتوضيح: افترض أن هناك مشتريات بضاعة على الحساب بمبلغ مليون جنيه أعد عنها تقرير استلام في ٢٠٠١/١٢/٢٥. ولم تسجل بالدفاتر. سيؤدي هذا التحريف إلى نقص الالتزامات وزيادة الأرباح، ثم حقوق الملاك، بنفس المبلغ.

- تتبع قوائم الدائنين، والتي تظهر الأرصدة المستحقة على الشركة في تاريخ الميزانية، وصولاً إلى ميزان مراجعة حسابات الدائنين.
- إرسال مصادقات للدائنين الذين تتعامل معهم الشركة. ويساعد هذا الإجراء على تحديد الدائنين الذين لا تظهر أسماؤهم في قائمة الدائنين وكذا العمليات معهم المحذوفة وأرصدتهم المحرفة. وتسمى هذه المصادقات بالمصادقات الصفرية.

٤/١- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف مراجعة حسابات الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة حسابات الدائنين الظاهرة في قائمة الدائنين دقيقة تماماً.

ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يؤدي مراقب الحسابات الاختبارات التالية:

أ - اختبارات التحقق من الوجود

ب – اختبارات التحقق من الالتزامات بعد تاريخ الميزانية، التي أشرنا إليها عاليه.

٥/٣/٣- بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف مراجعة حسابات الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة عمليات دورة النفقات والمدفوعات، ذات الصلة بحساب الدائنين، قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الخاصة بها.

ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية:

أ - اختبارات التحقق من الالتزامات بعد نهاية الفترة المحاسبية، التي أشرنا إليها عاليه.

ب – أداء اختبارات تفصيلية، كجزء من إجراءات ملاحظة المخزون والأصول الثابتة على الطبيعة.

وللتوضيح: افترض أن جرد مخزون البضاعة انتهى يوم ٢٠٠١/١٢/٢٥ حيث بلغت تكلفة المخزون ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه. وكان آخر مخزون مستلم في ذلك اليوم مؤيداً بتقرير استلام رقم مسلسل ١١٢٥/د (أي مسلسل أرقام تقارير الاستلام لشهر ديسمبر). وخلال المدة من ١٢/٢٦- ٢٠٠١/١٢/٣١ تم استلام شحنة مخزون بضاعة قيمتها مليون جنيه من المورد (ص) حسب تقرير الاستلام رقم ١١٢٦/د.

في هذه الحالة سوف يتتبع مراقب الحسابات تقرير الاستلام رقم ١١٢٥/د وصولاً إلى فواتير الشراء ودفتر أستاذ مساعد الموردين ليتأكد من تسجيل عملية الاقتناء. ولأن اختبارات هدف استقلال الفترات المحاسبية تستهدف تحديد ما إذا كانت العمليات قرب نهاية، وبعد نهاية، السنة المالية يتم الاعتراف بها في السنة المالية الخاصة بها، فسوف يتأكد من أن الشحنة المستلمة بالتقرير رقم ١١٢٦/د من المورد (ص) قد اضيفت لمخزون نهاية الفترة ليصبح ١١٠٠٠٠٠ جنيه، وأنها تم تعليتها في حساب المورد (ص) بدفتر أستاذ مساعد الموردين، وبالتالي تم تعديل رصيد إجمالي الموردين بها في ٢٠٠١/١٢/٣١.

جـ ـ أداء الاختبارات اللازمة للمخزون بالطريق في نهاية الفترة المحاسبية. وكما هو معروف في المحاسبة عن المخزون سوف تنتقل ملكية المخزون ويتم الاعتراف به فور شحنه من عند المورد، طالما كان التسليم محل المورد، حتى ولو كان المخزون مازال بالطريق في تاريخ الميزانية.

وللتوضيح: افترض أن شركة الدقهلية للملابس الجاهزة اشترت بضاعة بمبلغ مليون جنيه من المورد الاسكندراني بالإسكندرية تسليم محل المورد. وأنه تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠١/١٢/٣١ ولم تصل إلا يوم ٢٠٠٢/١/١. في هذه الحالة ستصل الفاتورة في بداية السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١. وعندما سيقوم مراقب الحسابات بفحص فواتير الشراء في بداية يناير ٢٠٠٢ ويطابقها مع فواتير الشحن وتقارير الاستلام سيكتشف أن الشحن والاستلام تم في سنة ٢٠٠١. وعليه سيتأكد من ضرورة تسجيل عملية الشراء خلال سنة ٢٠٠١، بإضافة ذلك يجعل حساب مخزون البضاعة مديناً ـ مفترضين أن شركة الدقهلية تطبق نظام الجرد المستمر ـ وجعل حساب المورد الإسكندراني دائناً، لكل، بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

٦/٣/٣ـ بالنسبة لهدف التعهدات:

من المعروف أن هدف الحقوق يرتبط أساساً بحقوق الشركة على الأصول. أما بالنسبة للدائنين فإن مراقب الحسابات يجب أن يتحقق من أن الشركة عليها تعهدات بدفع رصيد الدائنين، كالتزام، في تاريخ الميزانية.

ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يختبر مراقب الحسابات قائمة الدائنين في تاريخ الميزانية، ويطلب مصادقات منهم، من خلال الشركة، بالمستحقات لهم في ذلك التاريخ، على أن يرسلوا الرد له مباشرة

وللتوضيح: افترض ان شركة الدقهلية للملابس الجاهزة سوف ترسل في ٢٠٠٢/١/١٠ للمورد الاسكندراني طلبا بأن يصادق على رصيده المستحق عليها له في ٢٠٠١/١٢/٣١ إلى، وبناء على طلب، مراقب حسابات الشركة وليد سامح وشركاه وعنوانه ١٥ شارع الكورنيش - المنصورة في هذه الحالة يمكن أن تظهر المصادقة كما يلي:

شركة الدقهلية للملابس الجاهزة
شركة مساهمة مصرية خاصة
١٠ شارع النصر - المنصورة ٢٠٠٢/١/١٠
السيد الاسكندراني تحية طيبة

مكتب وليد سامح وشركاه وعنوانه ١٥ شارع الكورنيش - المنصورة، هو المكلف بمراجعة القوائم المالية لشركتنا عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١. ولأغراض أدائه لهذا التكليف المرجو منكم إمداده بالمعلومات الآتية في ٢٠٠١/١٢/٣١.

أ - بيان تفصيلي بالمبالغ المستحقة لكم طرف شركتنا حتى هذا التاريخ.
ب - بيان بأي كمبيالات، أو سندات ادنية قبلناها، أو ظهرناها، لكم ولم تدفع حتى هذا التاريخ، مع توضيح عددها، وقيمة كل منها وتاريخ استحقاقها، والمسحوب عليه.
حـ - بيان بكافة الشحنات والطرود التي أشترتها شركتنا منكم وتم شحنها لنا حتى هذا التاريخ، وشروط النقل والسداد.
د - بيان بكافة المردودات التي أرسلناها لكم، وكذا المسموحات التي وافقتم على منحنا إياها.

وستجدون برفقة هذا الخطاب مظروف عليه طابع البريد وعنوان مراقب حسابات الشركة

برجاء إرسال الرد على خطابنا هذا فيه، ولكم جزيل الشكر.

المدير المالي للشركة
أسم/ ....
التوقيع/ ....

٧/٣/٣- بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف، من اهداف التحقق من رصيد حساب الدائنين، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن حسابات الدائنين، كما تظهر بقائمة الدائنين في نهاية الفترة، قد تم تصنيفها بطريقة سليمة.

ولذلك سيقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات ملائمة لهذا الهدف، أهمها:

أ - فحص قائمة الدائنين ودفتر أستاذ مساعد الدائنين لتحديد الأطراف ذوي العلاقة إن وجدت، خاصة الشركات التابعة.

ب - فحص المستحقات للدائنين في صورة أوراق تجارية.

جـ - فحص الالتزامات طويلة الأجل للدائنين.

د - تحديد ما إذا كانت هناك أرصدة شاذ للدائنين، وسبب ظهورها، والمستندات المؤيدة لها.

٨/٣/٣- بالنسبة لهدف العرض والإفصاح:

لتحقيق هذا الهدف، من أهداف التحقق من رصيد حساب الدائنين، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة الحسابات ذات العلاقة بدورة الاقتناء والمدفوعات قد تم عرضها والإفصاح عنها بطريقة سليمة، وبما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية، والقوانين واللوائح السارية.

وفي سبيل ذلك سيقوم مراقب الحسابات بفحص القوائم المالية للشركة، وكذا الإيضاحات المتممة لها، للتأكد من انه تم الإفصاح عن حسابات الدائنين مصنفة حسب مصدر نشأتها، وأنها ضمن الالتزامات الجارية، وأن أرصدة الدائنين الشاذة مفصح عنها ضمن الأصول المتداولة، وأن السياسات المحاسبية الخاصة بالدائنين مفصح عنها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وأن بيانا بتحليل رصيد الدائنين مفصح عنه ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٤ - مراجعة التجهيزات:

القاعدة أن ما يقال عن مراجعة أي أصل ثابت يقال عن مراجعة باقي الأصول الثابتة، ماعدا بعض الاختلافات الطفيفة. ومعنى ذلك أن عملية مراجعة أي أصل ثابت ستتكون من مجموعة من الخطوات تشمل؛ تحديد حد التحريف المقبول وتقدير مستوى الخطر المتلازم لكل حساب، تقدير مستوى خطر الرقابة لكل حساب، أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لدورة النفقات والمدفوعات، أداء الإجراءات التحليلية للأصل الثابت، كنوع من الاختبارات الأساسية للرصيد، وأخيراً أداء اختبارات تفاصيل رصيد حساب الأصل الثابت، لتحقيق أهداف المراجعة التسع على مستوى الرصيد.

ولأننا نركز في عرضنا لمراجعة دورة النفقات والمدفوعات على الشركات الصناعية التجارية فسوف نركز على مراجعة حساب التجهيزات كأصل ثابت، رغم أن هناك أصول ثابتة أخرى مهمة في هذه الشركات، مثل المباني والأراضي والأثاث.

١/٤- أهمية مراجعة التجهيزات:

تعتبر التجهيزات من أهم عناصر الأصول الثابتة في الشركات الصناعية التجارية. وذلك لأنها من الأصول الثابتة المهمة نسبياً، والمكلفة عند اقتنائها، علاوة على أنها سيتم الاحتفاظ بها في السجلات المحاسبية لسنوات عديدة.

وسوف نركز في عرضنا لمراجعة التجهيزات على عدة زوايا نراها مهمة، وهي، السجلات المحاسبية الخاصة بالتجهيزات، الإجراءات التحليلية للتجهيزات، التحقق من الإضافات، التحقق من الاستغناءات، التحقق من رصيد نهاية الفترة، التحقق من مصروف الإهلاك، والتحقق من رصيد مجمع الإهلاك، وذلك كله على النحو التالي:

٢/٤- السجلات المحاسبية الخاصة بالتجهيزات:

من البديهي أن ترتبط الحركة المدينة في حساب التجهيزات بدورة النفقات والمدفوعات، سواء كانت الحركة المدينة بسبب اقتناء التجهيزات

مثل آلات المصنع والتركيبات والوصلات اللازمة لها، أو بسبب الإضافات والتحسينات عليها.

ومثل أي أصل ثابت آخر، فإن السجل المحاسبي الأساسي لحساب تجهيزات التصنيع هو سجل التجهيزات. ويعمل هذا السجل كدفتر أستاذ مساعد يتكون من عدد من السجلات، التي تشمل ما يلي:

أ - المعلومات الوصفية للتجهيزات.

ب - تاريخ الاقتناء.

جـ - التكلفة الأصلية.

د - إهلاك السنة الحالية.

هـ - مجمع الإهلاك.

و - الإضافات أثناء السنة الجارية.

ز - الاستغناءات، وناتجها من ربح أو خسارة رأسمالية.

٣/٤- الإجراءات التحليلية:

عادة ما تركز الإجراءات التحليلية، باعتبارها نوعا من الاختبارات الأساسية، في مجال التحقق من حساب التجهيزات على تحديد احتمال التحريفات في حسابي الإهلاك ومجمع الإهلاك. وتعتمد هذه الإجراءات بقوة على النسب المئوية وتحليل الاتجاه. وأهم الإجراءات التحليلية المستخدمة عند التحقق من حساب التجهيزات، ما يلي:

١/٣/٤- نسبة الإهلاك إلى تكلفة التجهيزات:

وفقا لهذا الإجراء يتم قسمة عبء إهلاك التجهيزات، عن الفترة الحالية، على إجمالي تكلفة التجهيزات، ثم يتم مقارنة هذه النسبة مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة.

وتفيد هذه المقارنة في لفت انتباه مراقب الحسابات إلى احتمال التحريف في مصروفات الإهلاك وحساب مجمع الإهلاك.

وللتوضيح: افترض أن هذه النسبة لآخر ثلاث سنوات ١٩٩٨، ١٩٩٩، ٢٠٠٠ كانت ٢٠%، ٢١%، ٢١% على التوالي. وأن ذات النسبة عن

السنة الحالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ كانت ٣٠%. في هذه الحالة سيركز مراقب الحسابات على البحث عن أسباب ارتفاع النسبة، فقد يرجع ذلك إلى تغيير طريقة حساب الإهلاك من القسط الثابت إلى الإهلاك المعجل، أو إلى إعادة النظر في معدل الإهلاك، أو إعادة النظر في تقدير العمر الافتراضي للتجهيزات. وأيا كان السبب، او الأسباب، فسوف يطلب ويفحص القرارات الإدارية والمستندات المؤيدة لها ومدى اتساق الممارسة الحالية مع ما كان متبعاً في السنوات السابقة، وهل تم الإفصاح عن ذلك ضمن السياسات المحاسبية أم لا.

٢/٣/٤- نسبة مجمع الإهلاك إلى تكلفة التجهيزات:

يتم احتساب هذه النسبة بقسمة رصيد حساب مجمع إهلاك التجهيزات، في نهاية السنة المالية الحالية، على إجمالي تكلفة التجهيزات. وحسب هذا الإجراء سيتم مقارنة هذه النسبة مع ذات النسبة لعدد من السنوات السابقة.

وسوف يعتمد مراقب الحسابات على هذا الإجراء في تحديد ما إذا كان هناك احتمال لتحريف رصيد حساب مجمع إهلاك التجهيزات، وإن حدث فما هي أسبابه؟

٣/٣/٤- مقارنة الخدمات الفنية للسنة الحالية مع السنوات السابقة:

وفقاً لهذا الإجراء سوف يقارن مراقب الحسابات بين، مصاريف الصيانة والإصلاحات والامدادات والمواد والمهمات والوقود، للسنة المالية الحالية، وذات الحسابات عن عدد من السنوات السابقة. ويمكن أن تتم المقارنة على أساس ربع سنوي، أو حتى شهري.

ويعتمد مراقب الحسابات على هذا الإجراء في تحديد احتمال تحريف مثل هذه المصاريف كماً ونوعاً. بمعنى التحريف في قيمتها وكذا التحريف في التوجيه المحاسبي لها، بالخلط بين النفقات الرأسمالية الإيرادية.

وللتوضيح: افترض أن مقارنة مصاريف الإصلاحات أوضحت أنها كانت تتراوح في المتوسط بين ٢٥٠٠٠، ٢٢٠٠٠ لآخر خمس سنوات.

أما في السنة الحالية فقد بلغت ٢٠٠٠٠٠ جنيه. في هذه الحالة سوف يكتشف مراقب الحسابات أنها زادت بنسبة ١٠٠٠% عن المتوسط المعتاد لها. وسيبحث عن سبب هذه الزيادة غير العادية، فقد تكون ناتجة عن عمل إصلاحات غير عادية ترتب عليها تحسين عمر أو طاقة التجهيزات، أو جودة المنتج الذي تنتجه هذه التجهيزات. وفي هذه الحالة سيطلب تفسيراً من الإدارة لماذا لم يتم رسملة مبلغ هذه الإصلاحات، ثم يقرر ما هي آثار ذلك التصرف الإداري على القوائم المالية للشركة، ومن ثم على تقريره عن مراجعة هذه القوائم.

٤/٣/٤- مقارنة متوسط التكلفة الصناعية الكلية لعدد من السنوات:

وفقاً لهذا الإجراء يتم قسمة التكلفة الصناعية الكلية على بعض مقاييس النشاط، مثل حجم الإنتاج أو ساعات عمل الآلات، ومقارنة هذا المتوسط مع ذات المتوسط لعدد من السنوات.

ويساعد هذا الإجراء مراقب الحسابات في توقع احتمال وجود طاقة عاطلة أو تخفيض الطاقة. وبالتالي توجيه الاهتمام نحو فحص تكلفة الخدمات الصناعية، مثل الصيانة والإصلاحات من ناحية، وعمليات الاستغناءات عن التجهيزات، من ناحية أخرى.

٤/٤- التحقق من الإضافات إلى التجهيزات أثناء السنة الجارية:

مما لا شك فيه أن عدم التسجيل الصحيح للإضافات إلى التجهيزات خلال السنة المالية، أو تسجيل الإضافات عن طريق الخطأ، أو الخلط بين النفقات الرأسمالية والإيرادية، الخاصة بالإضافات، سيؤثر على قائمة المركز المالي، كما سيؤثر على قائمة الدخل، إلى أن يتم إهلاك كامل تكلفة الأصل. وفيما يلي متطلبات التحقق من الإضافات إلى التجهيزات الصناعية:

٤/٤/١- فحص قائمة الإضافات:

عادة يبدأ مراقب الحسابات التحقق من الإضافات إلى التجهيزات الصناعية بطلب وفحص قائمة الإضافات، التي أعدتها الشركة من واقع دفتر الأستاذ العام وسجل الأصول الثابتة. والتي يجب أن توضح كل

اضافة على حدة، تاريخ الإضافة، الطرف الدائن في قيد إثبات الإضافة، وصف الإضافة، إشارة إلى كون الإضافة تجهيزات جديدة أو مستعملة، العمر الافتراضي للإضافة، طريقة إهلاك الإضافة، وتكلفة الإضافة.

٢/٤/٢- اختبارات تفاصيل الإضافات:

ينظر مراقب الحسابات للإضافات كما لو كانت أرصدة حسابات أصول ثابتة في نهاية السنة المالية. وفي ضوء حد التحريف المقبول في هذه الإضافات بصفة خاصة، وفي ضوء خطري الرقابة والخطر المتلازم، سوف يحدد اختبارات التفاصيل الملائمة.

وسوف يركز مراقب الحسابات بقدر أكبر على أهداف المراجعة على مستوى الإضافات، والخاصة بكل من: الوجود، الدقة، الاكتمال، والتصنيف. على أن يركز على هدفي العرض والإفصاح والقيمة الممكن تحقيقها عند التحقق من رصيد التجهيزات في تاريخ الميزانية. وفيما يلي استعراض مركز لأهم اختبارات التفاصيل الملائمة لأهداف المراجعة على مستوى أرصدة الإضافات إلى التجهيزات:

٤/٢/٢/١- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة الإضافات إلى التجهيزات، كما تظهر بقائمة الإضافات، موجودة فعلاً. ولذلك سيطلب ويفحص فاتورة الشراء وتقارير الاستلام والفحص الفني، ثم يعاين الأصل على الطبيعة، خاصة في حالة كون مبلغ الإضافة مهم نسبياً وسياسات وإجراءات الرقابة على الإضافات ضعيفة.

٤/٢/٢/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن الإضافات للتجهيزات الموجودة فعلاً تم تسجيلها بالدفاتر. وفي سبيل ذلك سيقوم بالاختبارات التالية:

أ - يطلب ويفحص فاتورة الشراء.

ب - يتحقق من مدى صحة الحسابات ذات الصلة بالإضافات، مثل حساب مصاريف الصيانة والإصلاحات. وذلك حتى يستطيع تحديد ما إذا كانت هناك إضافات خاصة بالتجهيزات للعمل بالمصانع.

جـ - يفحص أية اتفاقات خاصة بالإيجار التمويلي، ربما تكون الشركة قد اقتنت الإضافات على سبيل الإيجار التمويلي.

٣/٢/٤/٤- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات اقتناء الإضافات دقيقة تماماً. وفي سبيل ذلك سيطلب ويفحص فاتورة شراء الإضافة للتجهيزات خلال السنة المالية.

٤/٢/٤/٤- بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة عمليات الإضافات للتجهيزات، كما تظهر بقائمة الإضافات، قد تم تصنيفها بطريقة سليمة.

وفي سبيل ذلك سيقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية:

أ - يختبر فواتير الشراء، ويطابقها مع حساب الإضافات لتجهيزات التصنيع، حتى يستطيع تحديد ما إذا كانت هناك تجهيزات مكتبية أو تجهيزات مباني الإدارة مثلاً، تم تصنيفها خطأ على أنها خاصة بالمصانع.

ب - يطلب ويفحص فواتير الحسابات ذات الصلة بتجهيزات المصانع، مثل مصاريف الصيانة والإصلاحات.

جـ - يفحص نفقات الإيجار التمويلي، لكي يحدد ما تم رسملته منها.

٥/٢/٤/٤- بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات الإضافات قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الخاصة بها. وفي سبيل ذلك فسوف يفحص، ويركز على فحص، عمليات الإضافات التي تمت قرب نهاية السنة المالية، وفي بداية السنة المالية التالية مباشرة.

٦/٢/٤/٤- بالنسبة لهدف الحقوق:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عمليات الإضافات للتجهيزات خلال السنة المالية تمثل حقوقاً للشركة،

وأنه ليس هناك أية قيود على هذه الحقوق، مثل القرض برهن هذه الإضافات. وفي سبيل ذلك سيطلب ويفحص فواتير شراء هذه الإضافات، ويستفسر من الإدارة بشأن عدم وجود قيود على هذه الإضافات من عدمه.

٧/٢/٤/٤- بالنسبة لهدف التطابق:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة علميات الإضافات للتجهيزات خلال السنة المالية، كما تظهر بقائمة الإضافات، مطابقة لسجل الأصول الثابتة المناظر لها، وأن إجمالي قائمة الإضافات مطابق لدفتر الأستاذ العام.

وفي سبيل ذلك سيقوم مراقب الحسابات بأداء الاختبارات التالية:

أ - يطلب ويفحص قائمة الإضافات.

ب - يتتبع الإضافات من قائمة الإضافات، وصولاً لدفتر الأستاذ العام.

جـ - يتتبع الإضافات من قائمة الإضافات، كل على حدة، إلى سجل الأصل الثابت، مركزاً على؛ تاريخ الإضافة، تكلفة الإضافة، وصف الإضافة، رقم فاتورة الشراء، ومحضر الفحص، وتقرير الاستلام.

٥/٤- التحقق من الاستغناءات عن التجهيزات:

تعتبر عملية التحقق من الاستغناءات عن الأصول الثابتة عامة، وعن تجهيزات المصانع في الشركات الصناعية خاصة، من أكثر مجالات التحقق صعوبة وأهمية لمراقب الحسابات، علاوة على أنها تحتاج إجراءات مراجعة خاصة، كما سنوضح في الجزئيات التالية:

١/٥/٤- أهمية وصعوبة التحقق من الاستغناءات عن التجهيزات:

يمثل التحقق من عمليات الاستغناء عن التجهيزات خلال سنة المراجعة أهمية خاصة لمراقب الحسابات، وذلك للأسباب التالية:

أ - تنوع أسباب الاستغناء، إذ يمكن الاستغناء بالبيع أو الاستبدال أو التخريد. ولكل أسلوب إجراءاته الإدارية والمحاسبية الخاصة به.

ب ـ زيادة مستوى الخطر المتلازم لعمليات الاستغناء، بسبب كثرة الإجراءات والمستندات والتسويات والعمليات الحسابية، خاصة فيما يتعلق بنصيب التجهيزات المستغنى عنها من رصيد مجمع الإهلاك.

جـ ـ ضعف إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية على الاستغناءات واحتمال تحريف حساب الأصل بالمبالغة فيه.

د ـ أهمية التحقق من كفاءة المراجعة الداخلية لعمليات الاستغناء عن التجهيزات.

٤/٥/٢ـ أهداف التحقق من الاستغناء عن التجهيزات:

الهدف الأول من التحقق من عمليات الاستغناء عن التجهيزات أن يجمع مراقب الحسابات الدليل الكافي الملائم على أن:

أ ـ عمليات الاستغناء قد تم تسجيلها دفتريا بطريقة صحيحة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

ب ـ تسجيل عمليات الاستغناء دفتريا قد تم بالمستوى الكافي من الدقة.

٤/٥/٣ـ إجراءات التحقق من عمليات الاستغناء عن التجهيزات:

عادة ما تتركز إجراءات التحقق من عمليات الاستغناء عن التجهيزات في الفحص والاختبار والاستفسار والمطابقة، وأحياناً الملاحظة. ويمكن إيجاز هذه الإجراءات على النحو التالي:

أ ـ يطلب مراقب الحسابات قائمة الاستغناءات عن التجهيزات خلال السنة الحالية، التي أعدتها الإدارة، ويفحصها لكي يحدد ما إذا كانت توضح ما يلي:

- تاريخ الاستغناء.
- اسم العميل أو الشركة الذي اشترى التجهيزات المستعملة، أو تمت المقايضة معه.
- ثمن البيع أو مقابل الاستبدال.
- إجمالي تكلفة التجهيزات المستغنى عنها.

• مجمع إهلاك التجهيزات المستغنى عنها في تاريخ الاستغناء.

ب - يطابق، ويتتبع، المعلومات الوارده في قائمة الاستغناءات مع، ووصولا إلى، قيد إثبات عملية الاستغناء بدفتر اليومية العامة، وسجل التجهيزات كأصل ثابت، والقوائم المالية، والإيضاحات المتممة لها.

جـ - فحص ما إذا كانت التجهيزات الجديدة قد حلت محل التجهيزات المستغنى عنها.

د - فحص وتحليل الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف في التجهيزات، وكيفية معالجتها محاسبيا، وكيفية الإفصاح عنها ضمن الأرباح غير العادية بقائمة الدخل.

هـ - فحص اثر الاستغناء عن التجهيزات على الحسابات ذات الصلة، مثل، حساب التأمين على الأصول، حساب الصيانة، وحساب الإصلاحات.

و - الاستفسار من الإدارة، والمسئولين عن المصانع، بشأن التجهيزات المستغنى عنها، وتلك التي يحتمل الاستغناء عنها.

ز - طلب وفحص فواتير الاستغناء عن التجهيزات بالبيع.

٦/٤- التحقق من رصيد حساب التجهيزات في تاريخ الميزانية:

مثلها مثل أي حساب من حسابات الميزانية، سيكون على مراقب الحسابات أداء اختبارات التفاصيل الملائمة لتحقيق أهداف المراجعة على مستوى رصيد التجهيزات في نهاية الفترة المحاسبية، أي تاريخ الميزانية.

وقياسا على المنهج الذي سبق عرضه في هذا الشأن، يمكن إيجاز أهم اختبارات التفاصيل الملائمة، لأهداف التحقق من رصيد حساب التجهيزات الظاهر بالميزانية، على النحو التالي:

١/٦/٤- بالنسبة لهدفي الوجود والاكتمال:

لتحقيق هذين الهدفين يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من ان كافة تجهيزات المصانع المملوكة للشركة مسجلة بالدفاتر بطريقة سليمة، وأن هذه التجهيزات موجودة فعلاً في تاريخ الميزانية.

وفي سبيل ذلك سيقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية:

ا - تحديد مدى إمكانية اعتماده على رصيد التجهيزات المرحل من الفترة المحاسبية السابقة، في ضوء سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة، خاصة فيما يتعلق بالرقابة العينية، واكتمال السجلات، والفصل بين المهام، والمحاسبة عن عمليات الإضافات والاستغناءات.

ب - الاعتماد على سجل التجهيزات في تحديد الموجود والمكتمل منها دفترياً.

جـ - ملاحظة التجهيزات على الطبيعة في المصانع، أو بعض المصانع

د - مباشرة جرد التجهيزات، الذي يتم بمعرفة الشركة

٢/٦/٤- بالنسبة لهدف التطابق:

لتحقيق هذا الهدف يجب ان يتأكد مراقب الحسابات من ان التجهيزات، كما في سجل الأصول الثابتة، مطابقة لرصيدها بدفتر الأستاذ العام في تاريخ الميزانية. ويمكنه الاعتماد على البرامج الجاهزة لتشغيل البيانات الخاصة بسجل التجهيزات، للتأكد من المطابقة مع دفتر الأستاذ العام.

٣/٦/٤- بالنسبة لهدفي الدقة والتصنيف:

للتأكد من أن التجهيزات يتم المحاسبة عنها بدقة، وأنها مصنفة بطريقة سليمة، بما يلائم طبيعة نشاط الشركة، يجب عليه أن:

أ - يختبر مدى سلامة الدقة الحسابية والمحاسبية لها.

ب - يختبر مدى ملاءمة تصنيفها من واقع ميزانية السنة المالية السابقة

جـ - يتحقق من الفصل بين تجهيزات المصنع حسب نوعها: الات إنتاج، آلات ومعدات خدمات صناعية، توصيلات فنية ... الخ.

٤/٦/٤- بالنسبة لهدف القيمة الممكن تحقيقها:

القاعدة، حسب معايير المحاسبة المصرية، ومبدأ التكلفة التاريخية، ان تقوم التجهيزات بتكلفتها التاريخية. وعلى مراقب الحسابات أن يتأكد مما إذا كانت الإدارة قد أعادت تقويم هذه التجهيزات، وإن حدث فلماذا، وما هي أسباب ذلك؟ ثم يتأكد من سلامة الإفصاح عن ذلك، ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٥/٦/٤- بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية:

غالبا ما سيكون مراقب الحسابات قد تحقق من هذا الهدف، في سياق تحققه من عمليات الإضافة للتجهيزات خلال الفترة المحاسبية. وفي جميع الأحوال سوف يتحقق من أن كافة عمليات اقتناء التجهيزات، وأيضا الاستغناء عنها، قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية التي تحققت فيها. وسيركز أكثر على فحص عمليات الإضافات والاستغناءات قرب نهاية السنة المالية، أو بعد نهايتها مباشرة. وقطعا سيركز أيضا على فحص عمليتي المدفوعات والمتحصلات ــ الخاصتين باقتناء والاستغناء عن التجهيزات - في بداية الفترة المحاسبية التالية مباشرة.

٦/٦/٤- بالنسبة لهدف الحقوق:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من ان أرصدة حسابات التجهيزات في تاريخ الميزانية تمثل حقوقا للشركة في ذلك التاريخ. وغالبا سيكون قد تحقق من ذلك في سياق تحققه من الإضافات خلال الفترة.

ومن الجدير بالذكر أن عليه أيضا أن يتحقق مما إذا كانت هناك تعهدات على الشركة مرتبطة بالتجهيزات. كما هو الحال عندما تحصل الشركة على قرض بضمان تجهيزات المصانع، سواء كان قرضا بنكيا، أو حتى قرض سندات.

٧/٦/٤- بالنسبة لهدف العرض والإفصاح:

سبق وأشرنا، في سياق عرضنا للمتطلبات الخاصة بقياس، والإفصاح عن، الأصول الثابتة إلى كيفية الإفصاح عن الأصول الثابتة

عامه. ولتحقيق هذا الهدف، في حالة تجهيزات المصنع، يجب ان يتأكد مراقب الحسابات من سلامة الإفصاح عنها. ومن أهم إجراءاته لتحقيق ذلك ما يلي:

أ - يقارن الإفصاح في القوائم المالية عن السنة الجارية مع السنة السابقة، ليتأكد من مدى الاتساق في الإفصاح.

ب - أن يتأكد من الإفصاح عن التجهيزات بإجمالي تكلفتها.

جـ - أن يفحص مدى الإفصاح عن التجهيزات المقتناة بنظام الإيجار التمويلي في مفردة منفصلة.

د - أن يفحص مدى الإفصاح عن أية قروض بضمان التجهيزات، سواء ضمن الميزانية، أو في إطار الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٤/٧- التحقق من مصروف الإهلاك:

يعتبر التحقق من مصروف الإهلاك مجالا ذات طبيعة خاصة من مجالات التحقق في سياق مراجعة الحسابات. والسبب ببساطة أن الإهلاك لا ينتج عن عملية تبادل بين الشركة وطرف من خارجها. ولذلك لا يخضع مصروف الإهلاك لاختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. وإنما يتم التحقق منه عن طريق آداء الاختبارات الأساسية، أي إجراءات الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل.

٤/٧/١- أهداف التحقق من مصروف إهلاك تجهيزات المصنع:

من أهم أهداف التحقق من مصروف الإهلاك هدفي الدقة والتطابق. بمعنى يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من أن عبء الإهلاك قد تم حسابه وتسويته بدقة، وأن إجمالي عبء الإهلاك عن الفترة المحاسبية مطابق لمجموع أعباء إهلاك كافة عناصر التجهيزات عن نفس الفترة.

٤/٧/٢- إجراءات التحقق من إهلاك تجهيزات المصنع:

ترتبط إجراءات التحقق من إهلاك تجهيزات المصنع بهدفي التحقق، وهما الدقة والتطابق، وذلك على النحو التالي:

٤/٧/٢/١- إجراءات التحقق من دقة الإهلاك:

للتحقق من دقة إهلاك تجهيزات المصنع سيقوم مراقب الحسابات بالإجراءات التالية:

أ - يحدد ما إذا كانت الشركة تطبق طريقة معينة لحساب الإهلاك دون تغيير، حيث سيركز على:

- التحقق من كيفية تحديد الإدارة للعمر الافتراضي للإضافات خلال السنة المالية الحالية:
- تحديد طريقة حساب الإهلاك المطبقة فعلا وأسس اختيارها.
- التحقق من سلامة إجراءات تحديد قيمة التجهيزات كخردة.
- تحديد سياسة الشركة بشأن متى يتم حساب إهلاك للإضافات والاستغناءات خلال السنة المالية.

ب - يناقش المسئولين بالشركة، مثل المدير المالي ورئيس الحسابات، ويستفسر منهم، عن كيفية تحديد طريقة الإهلاك، ثم يقارن ردودهم مع المعلومات التي يحتفظ بها في الملف الدائم لمراجعة حسابات الشركة.

جـ - يستفسر من المسئولين بالشركة عن الأسس المتبعة في تقدير العمر الافتراضي للتجهيزات، وإن كانت هناك لجنة فنية أو استشارة فنية في هذا الشأن، يطلب تقرير اللجنة أو المستشار، ويفحصه لكي يحدد مدى التزام الإدارة به، ومتى ولماذا يتم إعادة تقدير العمر الافتراضي للتجهيزات، وإن حدث فهل تتعامل الإدارة مع آثاره كتغيير في التقديرات المحاسبية وليس تغييرا في المبادئ المحاسبية أم لا؟

وللتوضيح: افترض أن حساب التجهيزات الصناعية، لدى إحدى شركات صناعة الغزل والنسيج، يتضمن أحد أنوال الغزل تكلفته مليون جنيه، تم شراؤه واستخدامه من ١٩٩٨/١/١ وقت أن قدر عمره الافتراضي عندئذ بعشر سنوات وقيمته كخردة ١٠٠٠٠٠ جنيه. ولكن لأسباب تكنولوجية واعتبارات تطوير جودة الغزل قررت الإدارة في ٢٠٠١/١/١ إعادة

تقدير عمر النول بخمس سنوات يباع بعدها كخردة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، مع الاستمرار في تطبيق طريقة القسط الثابت.

في هذه الحالة يبلغ قسط الإهلاك السنوي من ١٩٩٨/١/١ حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١ مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه:

= [(١٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠) ÷ ١٠ سنوات]. وفي ٢٠٠١/١/١ تصبح القيمة الدفترية للنول ٧٣٠٠٠٠ جنيه = [١٠٠٠٠٠٠ – (٩٠٠٠٠×٣)]. واعتبارا من سنة ٢٠٠١ سيصبح عبء الإهلاك السنوي ١٤٠٠٠٠ جنيه = [(٧٣٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠) ÷ ٥ سنوات].

وسينظر مراقب الحسابات للزيادة في عبء الإهلاك من ٩٠٠٠٠ إلى ١٤٠٠٠٠ جنيه كناتج إعادة النظر في التقديرات المحاسبية، وليس عدم ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية. وسينعكس ذلك على تقريره عن مراجعة حسابات الشركة، كما سبق وأوضحنا في سياق عرضنا لتقرير مراقب الحسابات، وفقا لمعايير المراجعة المصرية.

د - إعادة حساب عبء إهلاك التجهيزات عن الفترة المحاسبية الحالية.

من أفضل طرق اختبار الإهلاك أن يقوم مراقب الحسابات بإعادة حساب الإهلاك ككل، عن الفترة، لكي يحدد مدى ملاءمته بالمرة. ويتطلب هذا الإجراء عمل تسويات لكل من الإضافات والاستغناءات في حساب تجهيزات المصنع. وسيكون الأمر سهلا على مراقب الحسابات إذا كان يحتفظ في الملف الدائم لعملية المراجعة، ببيانات كافية عن كل أصل ثابت، خاصة بيانات طريقة حساب الإهلاك والعمر الافتراضي للأصل.

وغني عن القول أن مراقب الحسابات إذا توصل من هذا الإجراء إلى وجود تطابق بين عبء إهلاك التجهيزات، عن الفترة الحالية، مع تلك العبء الذي تظهره دفاتر الشركة، سوف ينظر إلى تقديره السابق لخطر الرقابة على حساب الإهلاك، فإذا كان منخفضا، عندئذ سيقدر خطر الاكتشاف مرتفعا، أو فوق المتوسط، وبالتالي يمكنه تدنية اختبارات التفاصيل لحساب الإهلاك.

٤/٧/٢/٢- إجراءات التحقق من المطابقة بشأن مصروف الإهلاك:

من المعتاد، بل والمهم، لمراقب الحسابات أن يقوم بإجراءات التحقق من تطابق مجموع مصروف إهلاك التجهيزات مع إجماليات إهلاك كل نوع من هذه التجهيزات، في الشركات الصناعية. ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

أ - يأخذ عينة من عمليات حساب عبء الإهلاك، ويتحقق من مدى تطابقها مع ما توصلت إليه الشركة.

ب - يقارن مجموع أعباء إهلاك كل نوع من التجهيزات، كما تظهر في سجل الأصول الثابتة، مع عبء الإهلاك كما يظهر بدفتر الأستاذ العام، ليحدد مدى التطابق بينهما. وفي حالة ما إذا كانت الشركة تحتفظ بسجلات للاستهلاك على الحاسب الآلي، يمكنه إنجاز إجرائي إعادة الحساب ومقارنة جزئيات وإجماليات إهلاك التجهيزات بتشغيل برنامج جاهز لذلك على الحاسب الآلي الخاص به.

٤/٨- التحقق من رصيد حساب مجمع الإهلاك:

يسعى مراقب الحسابات إلى تحقيق أهداف معينة من مراجعة رصيد حساب مجمع إهلاك تجهيزات المصنع، كأحد حسابات الميزانية. وفي سبيل ذلك سيؤدي مجموعة من الإجراءات، معظمها يرتبط بالتحقق من الإضافات والاستغناءات، كما يلي:

٤/٨/١- أهداف التحقق من رصيد حساب مجمع الإهلاك:

عادة يستهدف مراقب الحسابات من مراجعة رصيد حساب مجمع الإهلاك ما يلي:

أ - التأكد من التطابق بين مجمع الإهلاك، كما سيظهر في سجل التجهيزات كأصل ثابت، ورصيد المجمع كما يظهر بدفتر الأستاذ العام.

ب - التأكد من دقة رصيد حساب مجمع الإهلاك، كما يظهر بسجل التجهيزات.

جـ - التأكد من سلامة الإفصاح عن رصيد مجمع الإهلاك في الميزانية، وأن السياسات المحاسبية الخاصة بالإهلاك، وكذا تحليلي هذا

الرصيد، تظهر بوضوح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للشركة.

٢/٨/٤- إجراءات التحقق من رصيد حساب مجمع الإهلاك:

تركز إجراءات التحقق من رصيد حساب مجمع إهلاك التجهيزات على كل من، رصيد المجمع في بداية الفترة، الحركة المدينة، والحركة الدائنة في هذا الحساب. ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

أ - التحقق من تطابق الحركة المدينة في حساب المجمع، مع نصيب التجهيزات المستغنى عنها منه، كما تم التحقق منها في سياق مراجعة الاستغناءات عن التجهيزات خلال الفترة.

ب - التحقق من تطابق الحركة الدائنة في حساب المجمع مع إجمالي عبء اهلاك التجهيزات عن الفترة، كما يظهر من قيد التسوية في دفتر اليومية العامة، وكما يظهر في حساب مصروف إهلاك الفترة بدفتر الأستاذ العام.

جـ - التحقق من سلامة ترحيل رصيد المجمع، بداية الفترة، من واقع الميزانية المعتمدة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة.

٥ - مراجعة الاستثمارات:

رغم أن الاستثمارات يمكن أن تشمل استثمارات عقارية واستثمارات في أوراق وحقوق مالية. وفي أي وضع فإن اقتناء الاستثمارات يرتبط بدورة النفقات والمدفوعات إلا أننا سنركز هنا على مراجعة الاستثمارات في الأوراق المالية فقط، وذلك لاعتبارات كثيرة، أهمها على الإطلاق التوجه الرئيسي للكتاب نحو الاهتمام بمردود خدمات مراقب الحسابات على سوق المال.

ومن المعروف محاسبيا أن الاستثمارات كأصل لها تأثير على قائمة الدخل. ومن أهم صور هذا التأثير على الإطلاق أن عائد الاستثمار، سواء كان في صورة كوبونات أسهم أو عائد صكوك تمويل أو إيراد فوائد على الاستثمار في السندات وأذون الخزانة، سوف يظهر ضمن إيرادات الفترة بقائمة الدخل. ومثل أي إيراد آخر، فسوف يتحقق مراقب

الحسابات من ايرادات الاستثمارات، في سياق مراجعته لدورة الإيرادات والمتحصلات.

أضف إلى ذلك أن مراقب الحسابات سوف يتحقق من أرباح وخسائر حيازة الاستثمارات المحققة وغير المحققة، في سياق إما مراجعته لدورة الإيرادات والمتحصلات، أو في سياق مراجعته لدورة النفقات والمدفوعات.

الفصل الثالث

مراجعة دورة المخزون

Audit of The Inventory Cycle

نتناول في هذا الفصل متطلبات ومشاكل الممارسة المهنية فيما يتعلق بمراجعة دورة المخزون، وذلك من خلال استعراض أهمية مراجعة دورة المخزون في الشركات الصناعية والتجارية، وكذا المتطلبات الفنية لمراجعة دورة المخزون، وأهم مشاكل الممارسة.

١ ـ أهمية مراجعة دورة المخزون في الشركات الصناعية والتجارية:

تتصف مراجعة دورة المخزون بأهمية خاصة في بعض الأنشطة، كما تتصف بقدر كبير من الصعوبة في الممارسة المهنية أيضا، كما سنوضح في الصفحات التالية:

١/١ـ علاقة دورة المخزون بدورات العمليات الأخرى:

تمثل دورة المخزون أهم دورات العمليات على الإطلاق في الشركات الصناعية التجارية والشركات التجارية. وذلك لأنها تتداخل مع الدورات الأخرى. ففي الشركات الصناعية يتم اقتناء المواد الخام ضمن عمليات دورة النفقات والمدفوعات، بينما يتم تدبير العمل المباشر من خلال دورة الأجور. أما المصاريف الصناعية غير المباشرة فتدخل أيضا ضمن دورة النفقات والمدفوعات. وعندما يتم بيع الإنتاج التام فيدخل في دورة الإيرادات والمتحصلات.

أما في الشركات التجارية فيتم الحصول على البضاعة من خلال دورة النفقات والمدفوعات. ويتم بيع البضاعة من خلال دورة الإيرادات والمتحصلات.

١ / ٢- أسباب صعوبة مراجعة دورة المخزون:

الهدف الرئيسي من مراجعة دورة المخزون هو تحديد مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن كل من: مخزون المواد الخام، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام، تكلفة البضاعة المباعة، في القوائم المالية للشركة.

وعادة ما يستحوذ مخزون نهاية الفترة، في الشركات الصناعية والتجارية، على معظم جهد ووقت مراقب الحسابات عند مراجعته، خاصة فيما يتعلق بالتحقق من وجوده وسلام تسعيره. وذلك لصعوبة عملية المراجعة، والتي يمكن ردها إلى العوامل التالية:

أ - أن المخزون مفردة مهمة جداً في القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق برأس المال العامل.

ب - أن المخزون لا يقتصر على نوع واحد، بل يشمل مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام، أو مخزون البضاعة.

جـ - أنه عادة ما يتواجد مخزون الشركات الصناعية والتجارية في أكثر من موقع، بعضها قد يكون متباعد جغرافيا، مما يجعل عملية المراجعة العينية والمحاسبية من ناحية، وحصر المخزون وملاحظته على الطبيعة من ناحية أخرى، غاية في الصعوبة.

د - أن هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة، كما في شركات صناعة الإلكترونيات والمجوهرات والكيماويات وأدوات تكنولوجيا المعلومات. ونظراً لصعوبة ملاحظة هذا المخزون وتسعيره، فقد يضطر مراقب الحسابات إلى الاستعانة بخبير فني لمعاونته في هذا الشأن.

هـ - أن التحقق من سلامة تسعير المخزون، خاصة في الشركات الصناعية، مسألة صعبة بالنسبة لمراقب الحسابات بسبب عوامل كثيرة منها: اختلاف نظريات تحديد تكلفة المنتج، طبيعة الصناعة، مشاكل تلف وفقد المخزون، واختلاف تشكيلة المنتج.

و ـ أن طرق تسعير المخزون كثيرة، وعادة ما تكون أحد مجالات التلاعب الإداري، خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداها، في الشركات المقيدة بالبورصة.

ز ـ أن الاتجاه السائد، لدى الشركات الصناعية الكبرى الآن، الاعتماد على الحاسب في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، بالإضافة لتأثير تكنولوجيا المعلومات على عمليات اقتناء وبيع المخزون، مما يضطر مراقب الحسابات إلى الاعتماد على أدوات تكنولوجيا المعلومات أيضاً في التحقق من المخزون. وربما اضطر للاستعانة بخبراء متخصصين في هذا المجال أيضاً.

٢ - التوصيف المحاسبي لدورة المخزون:

محاسبياً تشمل دورة المخزون عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من السجلات والمستندات والحسابات. وسوف نعرض في هذه الجزئية لهذه العمليات، ثم نعرض للحسابات المرتبطة بدورة المخزون، ثم نعرض لأهم المستندات والسجلات، وأخيراً متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي للمخزون، وذلك على النحو التالي:

١/٢- عمليات ونظم وحسابات دورة المخزون:

بالرغم من أن دورة المخزون تعتمد على عمليات دورات أخرى، إلا أن لها حساباتها الخاصة بها، التي تعكس طبيعتها على النحو التالي:

١/١/٢- عمليات دورة المخزون:

تعتمد دورة المخزون على عمليات خاصة بالدورات الأخرى للعمليات. وفي الشركات الصناعية التجارية، محور اهتمامنا، يمكن إيضاح هذه العلاقة الارتباطية على النحو التالي:

أ - يتم الحصول على المواد الخام من خلال دورة النفقات والمدفوعات.

ب ـ يتم الحصول على العمل المباشر من خلال دورة الأجور وخدمات الأفراد.

جـ - يتم الحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة من خلال دورتي النفقات والمدفوعات. والأجور وخدمات الأفراد.

د - يتم الحصول على مقابل بيع الإنتاج التام من خلال دورة الإيرادات والمتحصلات.

ومن ناحية أخرى يمكن النظر لدورة المخزون على أنها تتكون من نظامين منفصلين، ولكنهما مرتبطين ببعضهما البعض. وهما نظام التدفق المادي للمنتج ونظام تكاليف المنتج. ويترتب على ذلك، وكما سنرى بعد قليل، ضرورة وجود آليات للرقابة على الحركة المادية للمخزون من ناحية، وعلى تكاليف هذا المخزون، من ناحية أخرى.

٢/١/٢- حسابات دورة المخزون:

عادة ما تشتمل دورة المخزون، في الشركات الصناعية التجارية، على الحسابات التالية:

أ - حساب مخزون المواد الخام.
ب - حساب الأجور المباشرة.
جـ - حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة.
د - حساب الإنتاج تحت التشغيل.
هـ - حساب مخزون الإنتاج التام.
و - حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢/٢- مستندات وسجلات دورة المخزون:

من المعروف أن نوع المخزون يرتبط بطبيعة نشاط الشركة. وفي الشركات التجارية سيكون مخزون البضاعة هو أهم حسابات المخزون. أما في الشركات الصناعية التجارية فعادة ما يشمل المخزون؛ مخزون المواد الخام، مخزون مكونات مشتراة لاستكمال تصنيعها، مخزون الإمدادات، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، ومخزون الإنتاج التام.

وفي الشركات الصناعية التجارية ترتبط المستندات والسجلات بالوظائف التالية:

٢/٢/١- المستندات والسجلات المرتبطة باقتناء المواد الخام:

من المهام الأساسية لإدارة المشتريات تدبير حاجة الشركة من المواد الخام. ومن أهم المستندات والسجلات المرتبطة بوظيفة شراء المواد الخام ما يلي:

أ - تعد إدارة المخازن، أو إدارة الحاسب، طلب لإدارة المشتريات بإعداد أمر شراء المادة الخام، عندما يصل مستوى المخزون عند حد معين.

ب - تعد إدارة المشتريات أمر شراء لتدبير الصنف المطلوب بالمواصفات المطلوبة بالكمية المطلوبة.

٢/٢/٢- المستندات والسجلات الخاصة باستلام المادة الخام:

تتضمن وظيفة استلام المادة الخام، المشتراة، المستندات والسجلات التالية:

أ - عند استلام المشتريات من المواد الخام يتم فحصها وإعداد تقرير الفحص.

ب - ينظر لتقرير الاستلام كمستند هام من مستندات سداد قيمة المواد المشتراة.

جـ - يعد أمين المخزن محضر استلام المواد التي تم فحصها من أصل وأكثر من صورة ، ترسل إلى كل من؛ إدارة المشتريات، حسابات الموردين، وإدارة المخازن.

٢/٢/٣- المستندات والسجلات المرتبطة بتخزين المواد المشتراة:

بعد استلام أمين المخازن للمواد المشتراة، التي تم فحصها، سيتم تخزين هذه المواد بالمخزن لحين طلبها من جانب المصانع. وهنا توجد مستندات وسجلات أهمها:

أ - يتم تسجيل المواد بالمخزن ببطاقة الصنف.

ب - يتم صرف المواد من المخازن بناءاً علي طلب أو إذن تشغيل، معتمد من صاحب الصلاحية بالمصانع.

جـ ـ يتم تسجيل المنصرف بالخصم على حساب المخـزون وتحميل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمبلغ، بناءاً على طلب صرف المخزون.

٤/٢/٢ ـ المستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل المنتج:

لتشـغيل المنتـج، بـهدف تحويـل المـواد الخـام إلـى إنتـاج تـام، توجـد المستندات والسجلات التالية:

أ - يتم تحديـد حجم ونـوع وتوقيت الإنتـاج المستهدف بنـاءاً علـى سجل أوامر التشغيل، والتي تتحدد بنـاءاً علـى؛ أوامـر العمـلاء، التنبـؤات بالمبيعات، مستويات مخزون الإنتاج التام المستهدفة، والدورة الاقتصادية للعمليات.

ب ـ يتم إعـداد أوامـر التشـغيل بمعرفـة قسم مراقبـة الإنتـاج، الـذي سيحتفظ بسجل مماثل لهذه الأوامر.

جـ ـ يعد قسم الإنتاج تقارير مختلفة خاصة؛ بالإنتـاج، الرقابـة علـى المخلفات، الرقابة على الجودة، والحماية المادية للمواد الجـاري تشـغيلها. وسوف يعتمد محاسب التكاليف على هذه التقارير في المحاسبة عن حركة المواد في الدفاتر وتحديد تكلفة الإنتاج.

د - بغض النظر عن نظام التكاليف المطبق، وهل هـو نظـام أوامـر أو مراحل، إلا أن سجلات المحاسـبة عـن التكلفـة تشـمل؛ دفـاتر الأسـتاذ المسـاعدة، أوراق العمـل، تقـارير تجميـع تكـاليف؛ المـواد، العمـل، والمصـاريف الصناعية، حسب أوامر الإنتاج أو المراحل.

٥/٢/٢ـ السجلات والمستندات المرتبطة بتخزين الإنتاج التام:

بعد الانتهاء من تصنيع المنتج تحمل تكلفتـه علـى الإنتـاج التـام، مـع خصمها على الإنتاج تحت التشغيل، وذلك بناءاً على تقارير قسم الإنتـاج. ثم يتم الاحتفاظ بالإنتاج التام في مخزون الإنتاج التام، إلى أن يباع كله أو بعضـه. وبشأن تخزينه توجد المستندات والسجلات التالية:

أ - يتم إضافة الإنتاج التام في سجل المخازن، بعـد تحريـر محضـر استلام بمعرفة أمين المخزن.

ب - يتم صرف الإنتاج التام، وشحنه للبائع، بناءاً على أمر صرف، من إدارة المبيعات.

٦/٢/٢- السجلات والمستندات المرتبطة بشحن الإنتاج المباع:

كما سبق وأشرنا تعتبر عملية شحن الإنتاج التام المباع، او البضاعه المباعة، جزءاً من دورة الإيرادات والمتحصلات. وأوضحنا أنه يلزم إعداد مستند شحن البضاعة المباعة، حتى يتم الاعتراف بالمبيعات. كما أوضحنا أن شحن البضاعة سيتطلب بالضرورة استنزالها من رصيد المخزون أولا بأول، خاصة إذا كانت الشركة تطبق نظام الجرد المستمر

٣/٢- متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن المخزون:

كما سبق وأشرنا، يعد إلمام مراقب الحسابات بمتطلبات قياس والإفصاح عن، بنود القوائم المالية شرطا ضروريا، وإن كان غير كاف، لإتمام عملية المراجعة لهذا البند. وعليه، فسوف نعرض هنا بإيجاز لأهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن المخزون، لأغراض وجود المقياس، الذي يرجع إليه مراقب الحسابات في تحديد مدى صدق المخزون المفصح عنه بالقوائم المالية وملحقاتها، وذلك على النحو التالي

١/٣/٢- فيما يتعلق بمفهوم المخزون:

يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للشركة، أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع، أو المحتفظ به في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج، أو في تقديم الخدمات. ولذلك يمكن القول بأن المخزون يمكن أن يشمل ما يلي:

أ - البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها، باعتبارها السلعة التي يتاجر فيها المشروع.

ب ـ الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل والمواد الخام والمهمات، التي تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج.

٢/٣/٢- فيما يتعلق بالاعتراف بالمخزون:

القاعدة أن يتم الاعتراف بالمخزون، أي إثباته في الدفاتر، باعتباره أصلاً من أصول الشركة، إذا توافرت الشروط التالية:

أ - إنتقال المخاطر والمكاسب الهامة لملكية المخزون من البضائع المشتراة إلى الشركة المشترية.

ب - السيطرة المستمرة من الشركة المشترية على البضائع المشتراة.

جـ - إمكانية قيام الشركة المشترية للبضائع بقياس تكلفة المخزون بصدق.

د - أنه من المحتمل أن تحصل الشركة المشترية على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمخزون.

٣/٣/٢- فيما يتعلق بقياس قيمة المخزون:

لأغراض قياس قيمة المخزون، كأصل من أصول الشركة، فيجب أن يتم القياس بالتكلفة، أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. ومعنى ذلك أنه لا يجب تسجيل المخزون بقيمة تزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقه من بيعه، أو استخدامه.

ويراعي بشأن قاعدة القياس هذه ما يلي:

أ - تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل (التحويل) والتكاليف الأخرى، التي تتحملها الشركة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

ب - تشمل تكلفة الشراء؛ سعر الشراء، الضرائب والرسوم الجمركية غير المستردة، وتكاليف النقل والشحن والمناولة. مع مراعاة ألا يتضمن سعر الشراء الخصم التجاري.

جـ - تتضمن تكلفة التحويل كافة عناصر تكلفة الوحدة من الإنتاج التام، من مواد وأجور ومصاريف صناعية.

د - تتضمن التكاليف الأخرى ذلك الجزء غير المباشر من تكلفة المخزون، وغير المرتبط بالإنتاج مثل؛ تكاليف تصميم المنتج خصيصاً لبعض العملاء، إهلاك تكاليف التطوير الخاصة بمنتج معين، إهلاك براءات الاختراع الخاصة بمنتج معين، وتكاليف التخزين الخاصة، السابقة على الإنتاج.

هـ – أن على الشركة الصناعية تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في تحميل المصاريف الصناعية غير المباشرة، لأغراض تحديد تكلفة الوحدة من المنتج، سواء المباع أو المخزون.

و – أنه يمكن قياس تكلفة المخزون على أساس التكلفة المعيارية أو سعر التجزئة، طالما كان هذا القياس سوف يصل إلى تكلفة قريبة من التكلفة الفعلية، مع ضرورة الثبات على الطريقة.

٤/٣/٢- فيما يتعلق بحساب تكلفة المخزون:

توجد أربع طرق مسموح بها لحساب تكلفة المخزون، كما تحملتها الشركة. وعلى الشركة الثبات في تطبيق إحداها. وهذه الطرق هي:

أ - طريقة التكلفة الفعلية.

ب – طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

جـ – طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

د - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٥/٣/٢- فيما يتعلق بصافي القيمة البيعية:

ذكرنا أنه عند قياس قيمة المخزون، كأصل من أصول الشركة، يجب ألا تزيد القيمة الدفترية للمخزون عن صافي القيمة البيعية التي تتحقق منه.

ويجب أن يلاحظ مراقب الحسابات، بشأن صافي القيمة البيعية، ما يلي:

أ - عندما يكون من الصعب استرداد تكلفة المخزون؛ بسبب التلف أو التقادم؛ أو عندما ينخفض سعر بيع المخزون، أو لا يمكن استرداد تكلفته بسبب زيادة التكلفة التقديرية لإتمامه - أو إتمام عملية البيع- عن

سعر بيع، عندئذ يجب تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته، ليصل إلى صافي القيمة البيعية.

ب - تقاس صافي القيمة البيعية بالسعر التقديري للبيع ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام والتسويق.

وللتوضيح: إذا كان بالإمكان بيع المخزون بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، ويحتاج تصريفه إلى ٢٠٠٠٠٠ جنيه لإتمام عملية البيع. فإن صافي القيمة البيعية = ٥٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ = ٤٨٠٠٠٠٠ جنيه.

جـ - في حالة المخزون من المواد يتم حساب صافي القيمة البيعية بالرجوع إلى تكلفة الاستبدال لهذه المواد.

د - يمكن تخفيض قيمة المخزون، إلى صافي قيمته البيعية، على أساس كل نوع على حدة أو على أساس المجموعات، أو على أساس كل المخزون.

٦/٣/٢- بالنسبة لتحميل المخزون على المصروفات:

القاعدة أن يتم تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع على حساب تكلفة البضاعة المباعة، في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج من البيع، وذلك لأغراض تطبيق مبدأ المقابلة.

كما يجب تحميل المصروفات بكل من؛ قيمة انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية، وكافة الخسائر في المخزون بسبب الحريق والسرقة والتلف الطبيعي. وذلك في الفترة التي حدث فيها هذا التخفيض، أو تحققت فيها هذه الخسائر.

كما يجب معالجة أي استردادات مقابل تخفيض سابق في قيمة المخزون، والناتجة عن الزيادة في القيمة البيعية، وذلك باعتبارها تخفيض في تكلفة المخزون المباع، في الفترة التي تم فيها الاسترداد.

وللتوضيح: إذا افترضنا أن تكلفة المخزون في ٢٠٠٠/١٢/٣١ = ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وصافي القيمة البيعية في ذلك التاريخ ٢٨٠٠٠٠٠ جنيه. فسوف تحمل المصروفات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه خسائر هبوط أسعار المخزون، مقابل تكوين مخصص هبوط أسعار مخزون بنفس

المبلغ في ٢٠٠٠/١٢/٣١. فإذا افترضنا أن تكلفة المخزون في ٢٠٠١/١٢/٣١ = ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه، وصافي قيمته البيعية في ذلك التاريخ ٦١٠٠٠٠٠ جنيه، فإن استرداد مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، ومخصص هبوط أسعار المخزون بنفس المبلغ، وذلك بجعل الحساب الأول دائنا والحساب الثاني مدينا.

وغني عن القول بأن أقصى استرداد للتخفيض السابق في قيمة المخزون يجب ألا يجاوز مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بأي حال من الأحوال.

٧/٣/٢- بالنسبة للإفصاح عن المخزون:

يجب أن تفصح الشركة ضمن قوائمها المالية، والإيضاحات المتممة لها، عما يلي بخصوص بنود المخزون والحسابات ذات الصلة بالمخزون.

أ - السياسات المحاسبية التي اتبعتها الشركة عند قياس قيمة المخزون، بما في ذلك طريقة حساب التكلفة.

ب - إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويبا مناسبا، بما يتفق مع طبيعة النشاط. ومن أهم التبويبات المتعارف عليها لبنود المخزون؛ البضاعة المشتراة بغرض البيع، مهمات الإنتاج والمواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام. ويتم وصف بنود المخزون في التنظيمات الخدمية الاقتصادية، كالمستشفيات الخاصة، على إنها إنتاج تحت التشغيل.

جـ - القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافي القيمة البيعية.

د - قيمة أي استرداد لتخفيض سابق في قيمة المخزون، وكذا الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض.

هـ - قيمة المخزون المرهون كضمان مقابل التزامات على الشركة.

و - قيمة المخزون المحمل كمصروفات خلال الفترة، أو تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد والمحملة كمصروفات خلال نفس الفترة، مبوبة حسب طبيعتها، مثل المواد الخام والمهمات المستخدمة وتكاليف العمالة وتكاليف التشغيل الأخرى، بالإضافة إلى صافي التغير في المخزون عن الفترة.

٣ - المتطلبات الفنية ومشاكل مراجعة دورة المخزون:

لأن مراجعة دورة المخزون عملية معقدة وصعبة، كما سبق وأشرنا، فإنها تحتاج من مراقب الحسابات بذل مزيد من الجهد والتركيز، خاصة فيما يتعلق بربط هذه الدورة بغيرها من دورات العمليات، وبالتالي الاستفادة من نتائج مراجعته لبعض، أو كل، مكونات هذه الدورات الأخرى.

وتحديد ما يجب الاستفادة به، من نتائج مراجعة الدورات الأخرى، مثل؛ مراجعة شراء وتسجيل المواد الخام - دورة النفقات والمدفوعات - مراجعة شحن البضاعة المباعة وتسجيل تكلفتها وثمن بيعها - دورة الإيرادات والمتحصلات - من ناحية، ثم تحديد ما يجب مراجعته في إطار مراجعة دورة المخزون مثل؛ المحاسبة عن التكلفة، ملاحظة المخزون على الطبيعة، تسعير وتجميع المخزون، من ناحية أخرى، لهي متطلبات مهنية فنية بالدرجة الأولى.

وسوف نعرض لأهم هذه المتطلبات الفنية، التي تحتاجها عملية مراجعة دورة المخزون، على النحو التالي، ببعض التفصيل.

١/٣- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المحاسبة عن تكلفة المخزون:

- من البديهيات أن تختلف نظم المحاسبة عن، ورقابة، التكلفة بدرجة ما باختلاف حجم وطبيعة نشاط بل وملكية، الشركات الصناعية. ويجب أن يهتم مراقب الحسابات، عند مراجعة عمليات المحاسبة عن التكلفة بصفة أساسية، بكل من آليات الرقابة واختبارات المحاسبة عن التكلفة، كما سنوضح في الجزئيات التالية:

١/١/٣- آليات الرقابة في المحاسبة عن التكلفة:

تركز الرقابات التي توفرها المحاسبة عن التكلفة بصفة أساسية على المخزون المادي وتكاليفه بداية من نقطة اقتناء المواد الخام وحتى نقطة استلام الإنتاج التام وتخزينه. ويمكن تقسيم هذه الرقابات بصفة عامة إلى نوعين؛ الرقابة العينية على مخزون المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، والرقابة المالية على التكاليف.

١/١/١/٣- الرقابة العينية على المخزون:

الهدف من الرقابة العينية على المخزون، بأنواعه الثلاث، حمايته من السرقة وسوء الاستخدام. ولكي تعمل هذه الرقابة بفعالية، فإن الأمر يتطلب آليات ملائمة، أهمها ما يلي:

أ - الفصل المادي بين أنواع المخزون؛ كأن يخصص مخزن للمواد، وآخر للإنتاج تحت التشغيل، وثالث للإنتاج التام.

ب - الفصل في المسئوليات عن المخزون، كأن يكون لكل مخزن من هذه المخازن أمينا مسئولا عنه. وإذا تعددت المصانع يمكن تطبيق هذا الفصل لكل مصنع على حدة.

جـ - انتظام مستندات حركة المخزون، كأن تكون مستندات دخول الصنف بالمخازن، ثم صرفه بعد ذلك، بناء على مستندات مسلسلة ومرقمة ومن أصل وعدة صور. مثل؛ محضر الاستلام، إذن الصرف، محضر الجرد، وهكذا.

د - الاتصال المستمر بالحسابات؛ كأن يتم إرسال أصول أو صور مستندات حركة المخزون، أولا بأول، إلى قسم الحسابات حتى تعكس سجلات ودفاتر الشركة الحالة الراهنة للمخزون من ناحية، والحركة فيه من ناحية أخرى.

هـ - إمساك دفتر أستاذ ساعد لكل نوع من المخزون؛ على أساس نظام الجرد المستمر؛ بواسطة شخص بخلاف أمين المخازن، لأن هذه الآلية الرقابية مهمة للأسباب الآتية:

- توفر سجلات لمفردات المخزون الموجود بالمخازن.
- تحدد نقطة إعادة طلب الصنف.
- توفر سجلاً بالمستخدم من المواد والمستكمل من الإنتاج تحت التشغيل والمباع من الإنتاج التام.
- تساعد على التحقق من الضياع في المخزون ومعدل الحركة المادية للمخزون.
- توفر سجلاً، يمكن الرجوع إليه في المحاسبة عن عجز المخزون إن وجد عند الجرد.

٢/١/١/٣- الرقابة المالية على تكلفة المخزون:

من أهم سمات المحاسبة عن التكلفة وجود رقابات داخلية يترتب عليها تكامل سجلات الإنتاج مع سجلات التكاليف، لأغراض التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات. ومن الآثار الإيجابية لوجود سجلات للتكلفة، مساعدة إدارة الشركة في:

أ - تسعير المنتج.

ب - الرقابة على التكلفة.

جـ - تحديد تكلفة المخزون.

٢/١/٣- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للمحاسبة عن التكلفة.

لن يختلف مدخل مراقب الحسابات، لمراجعة المحاسبة عن التكلفة، عما سبق عند مراجعة عمليات دورات العمليات السابقة. فسوف يحصل على فهم للرقابات التي يحتوي عليها نظام المحاسبة عن التكلفة. وسيقيم مستوى خطر الرقابة المخطط لهذا النظام، ثم يؤدي اختبارات الرقابة بعد ذلك للوصول إلى المستوى النهائي لخطر الرقابة.

وعموماً سيولي مراقب الحسابات اهتماماً خاصاً، في سياق مراجعته لنظام المحاسبة عن التكلفة لكل من؛ الرقابات العينية، مستندات وسجلات نقل المخزون، دفتر أستاذ مساعد المخزون المستمر، وسجلات تكلفة الوحدة. وفيما يلي استعراض موجز لكل من هذه المجالات.

١/٢/١/٣- التحقق من مدى ملاءمة الرقابة العينية على المخزون:

للتحقق من مدى ملاءمة الرقابة العينية على المخزون، من المواد والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، سيقوم مراقب الحسابات باختبارين، وهما الملاحظة والاستفسار. وذلك على النحو التالي:

أ - يختبر مراقب الحسابات أماكن تخزين المخزون، لكي يحدد ما إذا كانت هناك إمكانية لسوء استخدام المخزون وسرقته، وما إذا كان هناك شخص مسئول عن المخزن.

ب - إذا استنتج مراقب الحسابات أن الرقابة العينية غير ملائمة، بحيث يصعب حصر المخزون، يجب عليه عندئذ أن يوسع نطاق اختباراته، لكي يتحقق من إمكانية عد المخزون.

جـ - يستفسر مراقب الحسابات من المسئولين عن المخازن، بشأن إجراءات حماية المخزون من التلف والسرقة، وما إذا كان هناك نظام للتأمين على المخازن ضد هذه المخاطر.

٢/٢/١/٣- التحقق من سلامة سجلات ومستندات نقل المخزون:

عندما يتحقق مراقب الحسابات من نقل المخزون، من مكان لآخر، فإنه يستهدف التأكد من وجود هذا الانتقال المسجل بالدفاتر فعلاً، وأنه قد تم تسجيله بعد نقله، وأن البيانات الخاصة بكمية ووصف وتاريخ المخزون المنتقل دقيقة.

ولإنجاز هذه الأهداف سيقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - يحصل على فهم كاف لسياسات وإجراءات الرقابة المطبقة على تسجيل عملية انتقال المخزون.

ب - ثم يختبر سجلات ومستندات عملية الانتقال من مكان لآخر.

وللتوضيح: افترض أن عملية الانتقال كانت خاصة بتحريك مخزون المواد الخام من المخزن إلى المصنع. في هذه الحالة سيتحقق مراقب الحسابات من أن؛ صرف المواد تم بناء على أمر صرف مرقم ومسلسل ومعتمد، أن الأصناف المنصرفة فعلاً والمخصومة على بطاقة الصنف مطابقة لما جاء بأمر الصرف، وأن تاريخ خصم المنصرف في دفتر أستاذ مساعد المخزون المستمر مطابق لتاريخ أمر الصرف.

٣/٢/١/٣- التحقق من سلامة دفتر أستاذ مساعد المخزون المستمر:

من الثابت أن إمساك الشركة لدفتر أستاذ مساعد المخزون المستمر يسهل دور الإدارة في الرقابة العينية على المخزون، ويسهل عمل مراقب الحسابات في ملاحظة المخزون على الطبيعة ومباشرة جرد الإدارة للمخزون، ويساعده كذلك في تخفيض اختبارات المخزون المادي، في حالة ما إذا كان خطر الرقابة بشأن ملاحظة المخزون على الطبيعة منخفضاً.

ولاختبار دفتر أستاذ مساعد المخزون المستمر، لأغراض تخفيض اختبارات المخزون المادي، أو تغيير توقيتها، سيقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - يركز على فحص توثيق عملية استلام وصرف المخزون.

ب - يفحص مدى سلامة مستندات صرف المخزون من المواد الخام للمصنع.

جـ - يفحص مدى سلامة مستندات صرف مخزون الإنتاج التام وشحنه للعميل.

د - يتحقق من سلامة سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على التسجيل في دفتر أستاذ مساعد المخازن، لكل نوع من أنواع المخزون.

٤/٢/١/٣- التحقق من سجلات تكلفة الوحدة:

من أهم مميزات المحاسبة عن التكلفة توفير بيانات دقيقة عن تكلفة المواد والأجور والمصاريف الصناعية. وما يهم مراقب الحسابات، في هذا الشأن، هو أن سجلات المحاسبة عن التكلفة، المصممة والمستخدمة بطريقة صحيحة وتطمئنه إلى سلامة تسعير مخزون نهاية الفترة.

ولأغراض اختبار سجلات تكلفة المخزون سيقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - الحصول على فهم لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على انتقال المواد والعمل المباشرين والمصاريف الصناعية، رغم صعوبة هذا الفهم بسبب تداخل وتكامل سجلات المحاسبة عن التكلفة مع سجلات محاسبية أخرى وسجلات الإنتاج.

ب - اختبار سجلات التكاليف، في سياق مراجعته لدورات النفقات والمدفوعات والأجور والإيرادات والمتحصلات.

وللتوضيح: في سياق مراجعته لدورة النفقات والمدفوعات فسوف يتحقق من سلامة عملية اقتناء المواد الخام. وهنا يمكنه، بل يجب عليه، أن يتتبع كميات وتكاليف المواد الخام المشتراة، وصولاً إلى تسجيلها في دفتر

أستاذ مساعد المخازن، ثم إلى سجلات التكاليف، عند صرفها من المخازن إلى المصنع.

جـ - اختبار مدى ملاءمة تخصيص المصاريف الصناعية غير المباشرة، خاصة أساس إعداد معدل التحميل، سواء كان ساعات العمل المباشر، أو تكلفة العمل المباشر، أو التكلفة الأولية، أو ساعات عمل الآلة. ويجب أن يركز على عنصر الثبات، أو الإتساق، في الممارسة، لأن تغيير أساس التحميل سيؤثر في تسعير مخزون نهاية الفترة.

٢/٣- الإجراءات التحليلية في مجال مراجعة دورة المخزون:

لا تقل الإجراءات التحليلية، في مجال مراجعة دورة المخزون، أهمية عنها بالنسبة لمراجعة باقي دورات العمليات. وغني عن القول بأن ما تظهره الإجراءات التحليلية من تقلبات غير عادية، في النسب والعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، يمكن أن يلفت أنتباه مراقب الحسابات إلى احتمال وجود تحريفات معينة، يجب أن يوليها اهتماما خاصة عند أداء اختبارات التفاصيل.

ومن أهم الإجراءات التحليلية، في مجال مراجعة دورة المخزون، ما يلي:

١/٢/٣- حساب ومقارنة نسبة مجمل الربح لعدد من الفترات:

لتطبيق هذا الإجراء التحليلي سيقوم مراقب الحسابات بحساب نسبة مجمل الربح للسنة المالية الحالية، ثم يقارن هذه النسبة مع مثيلتها عن عدد من السنوات المالية السابقة.

ومن فوائد هذا الإجراء أنه يمكن أن يلفت انتباه مراقب الحسابات إلى احتمال تحريف، بالمبالغة أو الإجحاف، في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة، ناهيك عن احتمال تحريف صافي المبيعات بالقطع. ويستطيع القارئ بسهولة تطبيق هذا الإجراء على حالة إفتراضية.

٢/٢/٣- حساب ومقارنة معدل دوران المخزون:

ويطبق هذا الإجراء بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون، ثم مقارنة المعدل مع نظيره عن عدد من السنوات السابقة.

ويفيد هذا الإجراء في لفت أنتباه مراقب الحسابات إلى احتمال بطء حركة المخزون وتحريفه بالمبالغة أو الإجحاف، وبالتالي توجيه مزيد من الاهتمام لاختبارات تفاصيل التحقق من تسعير المخزون وقياس، والمحاسبة عن، الفاقد والتالف وتقادم المخزون.

وللتوضيح: افترض أن تكلفة البضاعة المباعة عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ تبلغ ١٠٠ مليون جنيه وأن قيمة مخزون بداية ونهاية السنة ١٥، ٢٥ مليون على التوالي. عندئذ سيكون معدل دوران المخزون ٥ مرات = [(١٠٠ ÷ (١٥ + ٢٥) ÷ ٢]. فإذا افترضنا أن نفس معدل الدوران عن آخر ثلاث سنوات ١٩٩٨، ١٩٩٩، ٢٠٠٠ كان ٧، ٨، ٧ مرة على التوالي. فمعنى ذلك أن هناك انخفاضاً في معدل الدوران هذه السنة. ولذلك سيبدأ مراقب الحسابات في إجراء مزيد من الاختبارات بشأن؛ ما إذا كان هناك مبالغة في مخزون ٢٠٠١/١٢/٣١ ما إذا كان هناك تراكم في المخزون على مدار السنة الحالية، ما إذا كان قد تم تغيير طريقة تسعير المنصرف من مخزن الإنتاج التام مما أدى إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وهكذا.

٣/٢/٣- مقارنة تكلفة وحدة المخزون لعدد من الفترات:

وفقاً لهذا الإجراء سيتم مقارنة تكلفة الوحدة من المخزون، في نهاية السنة المالية الحالية، مع ذات التكلفة لوحدة المخزون في نهاية عدد من السنوات السابقة.

ويساعد هذا الإجراء التحليلي في لفت أنتباه مراقب الحسابات إلى احتمال تحريف تكلفة وحدة المخزون، بالزيادة أو النقص فيها، مما يؤثر على تكلفة كل من البضاعة المباعة والمخزون.

هذا، ويمكن إجراء هذه المقارنة سواء لإجمالي تكلفة الوحدة من المخزون، أو لإجمالي التكلفة الصناعية، أو التكلفة الصناعية المتغيرة لوحدة المخزون. وغني عن القول أن مثل هذه المقارنات ستلفت أنتباه مراقب الحسابات إلى احتمالات تحريف؛ العمل المباشر، المواد المباشرة، والمصاريف الصناعية. وكلها تحريفات سيكون لها تأثير - إن وجدت - على المخزون وتكلفة البضاعة المباعة.

٣/٣- متطلبات أداء اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون:

مهنيا لا يختلف الهدف من اختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المخزون عن الهدف من اختبار رصيد أي حساب من حسابات الميزانية، بدرجة كبيرة. لأن مراقب الحسابات يستهدف من أداء اختبارات تفاصيل رصيد الحساب هنا تحقيق أهداف المراجعة التسع على مستوى الرصيد، وهي؛ الوجود، الاكتمال، الدقة، التصنيف، القيمة الممكن تحقيقها، استقلال الفترات المحاسبية، المطابقة، والحقوق والتعهدات، والعرض والإفصاح.

وقبل أن يشرع مراقب الحسابات في أداء اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون، خاصة اختبارات الملاحظة والتسعير، فسوف يقوم باستيفاء المتطلبات الفنية المبدئية التالية:

١/٣/٣- تحديد التحريف المقبول ومستوى الخطر المتلازم للمخزون:

مهنياً سوف يكون مراقب الحسابات في منتهى الدقة عند تحديد حد التحريف المقبول في حساب المخزون، وكذا مستوى الخطر المتلازم لهذا الحساب والسبب ببساطة أن حساب المخزون من الحسابات المهمة في الشركات الصناعية وكذا الشركات التجارية. ولذلك فعادة ما يكون حد التحريف المقول منخفضاً ومستوى الخطر المتلازم مرتفعاً نسبيا، للأسباب الآتية:

أ - أن المخزون يتم تخزينه في مخازن مختلفة وفي مواقع متعددة.

ب - زيادة مشاكل التحقق من وجود وملكية المخزون.

جـ - زيادة احتمالات سرقة وضياع المخزون، وبالتالي صعوبة الوصول للقيمة الممكن تحقيقها.

د - زيادة مشاكل تسعير المخزون وحساب قيمته.

٢/٣/٣- تقدير مستوى خطر الرقابة الداخلية على المخزون:

لأغراض تقدير مستوى خطر الرقابة على المخزون فسوف يركز مراقب الحسابات على سياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بكل من؛ سجلات المخزون المستمر، الرقابة العينية، عد أو حصر المخزون، وتسعير المخزون.

- اداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات:

سبق وأشرنا إلى الارتباط الحتمي بين دورة المخزون وكل من دورة؛ النفقات والمدفوعات، الأجور وخدمات الأفراد، والإيرادات والمتحصلات.

ولذلك فإن مرحلة أداء اختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية للعمليات، في دورة المخزون يجب أن تشمل العمليات التالية:

أ - عمليات نظام المحاسبة عن التكلفة، من دورة المخزون.

ب - عمليات المبيعات، من دورة الإيرادات والمتحصلات.

جـ - عمليات اقتناء المخزون، من دورة النفقات والمدفوعات.

٤/٣- اختبارات تفاصيل ملاحظة المخزون على الطبيعة:

أصبح مراقب الحسابات مطالبا بأداء اختبارات ملاحظة المخزون على الطبيعة منذ عام ١٩٣٨ بسبب أن إحدى الشركات كان لديها مخزوناً مسجلاً بالدفاتر ولكنه غير موجود، وهي حالة من حالات الغش الإداري المشهورة في هذا المجال. وكان السبب في عدم اكتشاف هذا الغش، في ذلك الوقت، أن مراقب الحسابات لم يلاحظ المخزون على الطبيعة.

وسنعرض في هذه الجزئية إلى كل من؛ مسئولية الإدارة عن جرد المخزون، مسئولية مراقب الحسابات عن جرد المخزون، اختبارات التفاصيل اللازمة لملاحظة المخزون على الطبيعة، وأهم مشاكل ملاحظة المخزون على الطبيعة.

١/٤/٣- مسئولية الإدارة عن جرد المخزون:

تتفق معايير المراجعة بصفة عامة على أن إدارة الشركة مسئولة مسئولية مطلقة عن وضع وتنفيذ الإجراءات اللازمة لجرد المخزون، وحصره، وإعداد كشوف الجرد. وفي سبيل وفائها بهذه المسئولية فإنها تقوم بالإجراءات التالية:

أ - تشكيل لجنة معتمدة لإجراء عملية الجرد، وأخرى لمراجعة عمل اللجنة الأولى.

ب ـ اخطار مراقب الحسابات بميعاد ومكان الجرد وإمداده بقرار تشكيل لجنة الجرد والمراجعة على الجرد.

جـ ـ إجراء عملية الجرد بصفة دورية، بغض النظر عن طريقة إمساك سجلات المخزون. ويمكن إجراء الجرد في تاريخ الميزانية، أو قبل تاريخ الميزانية، أو بطريقة دائرية على مدار السنة المالية، خاصة في ظل نظام المخزون المستمر.

د ـ مراقبة عملية الجرد، وذلك عن طريق:

- إعداد وتنفيذ قائمة تفصيلية بتعليمات إتمام الجرد.
- تكليف بعض الأشخاص من ذوي الخبرة بالإشراف على لجنة إجراء ومراجعة الجرد، ويمكن أن يكون المشرف من قدامى المديرين الماليين أو أمناء المخازن المتقاعدين.
- إجراء عملية تحقق من صحة جرد المخزون أثناء سير عملية الجرد، كل يومين مثلاً، أو لبعض الأصناف، أو لبعض المخازن.
- مطابقة إجماليات كشوف الجرد كل فترة مع رصيد المخزون بدفتر أستاذ مساعد المخازن في ظل نظام المخزون المستمر، أو مع رصيد دفتر أستاذ مساعد المخازن في نهاية السنة، في ظل نظام المخزون الدوري.
- تجميع كشوف الجرد وتوقيعها وعدم السماح بإعادة الحصر فيها وصورها، وكذلك تجميع كشوف الجرد غير المستعملة وحفظها.
- إعداد تقرير يومي، يوقع عليه أعضاء اللجنة ويعتمده رئيسها، بحجم عمل الجرد المنجز وتوقيت البدء في العد وتوقيت التوقف.
- وضع وتنفيذ إجراءات ملائمة لكيفية حصر وتوصيف ما قد يواجه ا الجرد، أثناء عملها، من مشاكل، مثل: المخزون التالف، استلام وصرف مخزون، وصعوبة إجراء الجرد لبعض أصناف معينة، ولماذا؟

٣/٤/٢- مسئولية مراقب الحسابات عن جرد المخزون:

مهنيا، طالما كان مراقب الحسابات يرى أن المخزون مفردة مهمة نسبيا، على مستوى القوائم المالية، فعليه أن يجمع الدليل الكافي الملائم على وجود وحالة المخزون، وذلك عن طريق مباشرة عملية الجرد، التي تتم بمعرفة الإدارة. ولذلك فهو مسئول عن تقييم وملاحظة آداء الإدارة لإجراءات الجرد، واستخلاص النتائج، بشأن مدى ملاءمة عملية الجرد، من ناحية، ووجود وحالة المخزون، من ناحية أخرى.

وفي سبيل أدائه لمسئولياته هذه، نحو جرد المخزون، فعلى مراقب الحسابات مراعاة ما يلي.

أ - أن يلم بإجراءات وسياسات الرقابة العينية للإدارة على المخزون، ويقيم مدى فعالية هذه الإجراءات والسياسات. فإذا اتضح له فعاليتها فسوف يثق مبدئيا في عملية جرد المخزون، وإلا فعليه بذل مزيد من الجهد للتحقق من دقة عملية الجرد.

ب - أن يباشر عملية جرد المخزون على الطبيعة، واضعاً في ذهنه أن هذه المباشرة يجب أن تمكنه من:

- التفتيش على المخزون.
- ملاحظة مدى الالتزام فعلاً بتشغيل الإجراءات التي وضعتها الإدارة لجرد، وتسجيل، ومراقبة نتائج جرد المخزون.
- جمع الدليل على مدى صدق إجراءات الإدارة الخاصة بإتمام ومراقبة عملية جرد المخزون.

جـ - أن يخطط لمباشرة، أو ملاحظة، عملية الجرد مراعيا في هذا الشأن:

- طبيعة نظامي المحاسبة والرقابة الداخلية، فيما يتعلق بالمخزون.
- الأهمية النسبية والخطر المتلازم وخطر الرقابة وكذا خطر الاكتشاف المخطط، بالنسبة للمخزون.
- توقعه بشأن وجود نظام ولائحة تعليمات وإجراءات إدارية خاصا بجرد المخزون.
- توقيت عملية جرد المخزون.

- مواقع مخازن الشركة.
- ما إذا كان من المتوقع أن تستعين الإدارة بخبير متخصص لاتمام جرد صنف، او أصناف معينة، من المخزون.

د - أنه في حالة وجود أكثر من مخزن للشركة فسوف يحدد أيا من هذه المخازن يجب ملاحظة سير عملية الجرد فيه، في ضوء الاهميه النسبية للمخزون الموجود به، ومستوى الخطر المتلازم وخطر الرقابة على المخزون، في المخازن الأخرى أيضاً.

هـ - أن يحصل على ما يؤكد له سلامة تنفيذ إجراءات الإدارة لإتمام عملية الجرد، وذلك من خلال:

- ملاحظة كيف ينفذ أعضاء لجنة الجرد هذه الإجراءات
- اختبار بعض عمليات عد، - أو حصر - المخزون
- اختبار مدى اكتمال ودقة مستندات، أو كشوف، الجرد.
- تتبع بعض مفردات المخزون، من كشوف الجرد، وصولاً إلى الوجود المادي لهذه المفردات، والعكس.
- تحديد مدى أهمية الاحتفاظ بصور بعض كشوف الجرد، حتى يقوم باختبارها أو مقارنتها بعد ذلك.

٣/٤/٣- اختبارات التفاصيل اللازمة لملاحظة المخزون على الطبيعة:

طالما أن أهم ما في ملاحظة المخزون على الطبيعة هو تحديد ما إذا كان الجرد الفعلي يتم حسب تعليمات وإجراءات الجرد، التي حددتها الإدارة، فمن الضروري إذا أن يتواجد مراقب الحسابات أثناء عملية الجرد. وعليه، إن لاحظ أن لجنة الجرد قد خرجت على تعليمات إجراء الجرد، أن يطلب من رئيس اللجنة تصويب الوضع، أو يعيد النظر من جانبه هو في إجراءات ملاحظة الجرد على الطبيعة

وللتوضيح: افترض أن تعليمات جرد مخزون البضاعة من الملابس الجاهزة لدى شركة المحاسبين التجارية في ٢٠٠١/١٢/٣١ أن تقوم لجنة الجرد الأولى بعملية عد كل صنف على حدة، وإعداد كشف جرد خاص به، وأن تقوم لجنة الجرد الثانية بمراجعة اختبارية لعمل اللجنة الأولى لبعض الأصناف، في بعض الأيام، في ساعات عمل غير معلنة مسبقاً.

ولاحظ مراقب الحسابات الذي يباشر سير عملية الجرد، أن كلا اللجنتين يقوم بعملية العد كأنهما لجنة واحدة. هنا سيطلب من رئيسي اللجنتين تصويب الوضع، فإن لم يحدث هذا التصويب سيعيد النظر في جدوى ملاحظة المخزون، وأثر ذلك على الأدلة ونطاق عمله، ومن ثم تقريره عن مراجعة حسابات الشركة.

وعموما يمكننا بلورة أهم اختبارات تفاصيل ملاحظة المخزون على الطبيعة، مرتبطة بأهداف المراجعة، على مستوى رصيد حساب المخزون، على النحو التالي:

٣/٤/٣/١- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المخزون المسجل في كشف الجرد موجود فعلاً. ومن أهم إجراءات ملاحظة المخزون على الطبيعة، التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات لهذا الغرض، ما يلي:

أ - يختار عينة من أرقام الأصناف بكشف الجرد ويتأكد بنفسه من وجود هذه الأرقام على الصنف الموجود فعلاً.

ب - يلاحظ حركة المخزون أثناء إجراء عملية الجرد نفسها.

جـ - يتتبع أرقام بعض الأصناف، التي تم جردها فعلاً، وصولاً لذات الأرقام بكشف الجرد.

٣/٤/٣/٢- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من ان كل المخزون الموجود فعلاً تم حصره في كشوف الجرد، وأن كشوف الجرد تم مراجعتها للتأكد من عدم السهو - أو العمد - في حصر الأصناف الموجودة في المخازن.

ومن أهم إجراءات ملاحظة المخزون على الطبيعة، التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات لتحقيق هذا الهدف، ما يلي:

أ - أن يختبر أصناف المخزون، للوقوف على ما إذا كان قد تم حصرها في كشوف الجرد أم لا.

ب - أن يلاحظ ما إذا كانت هناك حركة في المخزون أثناء سير عملية الجرد.

جـ - يستفسر عما إذا كان هناك مخزون في مواقع أخرى مملوكة للشركة في تاريخ الجرد.

د - يتابع كشوف الجرد المستخدمة وغير المستخدمة في عملية حصر المخزون.

هـ - يسجل أرقام كشوف الجرد المسلسلة، حتى يتابع المستخدم وغير المستخدم من هذه الكشوف، حتى تاريخ انتهاء عملية الجرد.

٣/٤/٣/٣- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن عملية جرد المخزون وعده قد تمت بدقة كافية. ولذلك يجب أن يقوم بالإجراءات التالية، في سياق ملاحظته للمخزون على الطبيعة:

أ - أن يعيد حساب وعد بعض ما قامت لجنة الجرد بحصره، لكي يتأكد من ان ما تم تسجيله بكشوف الجرد دقيق تماماً.

ب - أن يفحص بعض حالات توصيف اللجنة لما تقوم بحصره في كشوف الجرد، مثل وحدة الحصر - طن، كيلو، طرد، لوط - بالإضافة لوصف الصنف نفسه - منسوجات، بدل، قمصان، زيوت..

جـ - أن يقارن بين نتائج الحصر الفعلي للمخزون، كما يظهر بكشوف الجرد، وبين الرصيد الدفتري للمخزون، في دفتر أستاذ مساعد المخزون.

د - أن يقوم بتسجيل نتيجة الجرد الفعلي، لكي يرجع إليها عند القيام بالاختبارات التالية، من اختبارات المراجعة.

وللتوضيح: افترض أن لجنة جرد مخزون الملابس الرجالي، لدى إحدى شركات تجارة الملابس الجاهزة، أنهت جرد صنف الثوب الرجالي مقاس ٦٠ مثلاً بوجود عدد ٩٩٥ ثوب. وأن رصيد المخزون الدفتري من هذا الثوب يبلغ ١٠٠٠ ثوب.

هنا يقوم مراقب الحسابات ـ أو من ينوب عنه من مكتبه ـ بتدوين نتيجة الجرد الفعلي وهي ٩٩٥ ثوب، وذلك في ملف أوراق العمل، تحت عنوان ملاحظات ونتائج ملاحظة المخزون على الطبيعة. ومفاد ذلك أن يحتفظ بمستند ـ خاص ـ بأن عملية الجرد قد تمت تحت إشرافه. وأن ينطلق من هذه النتيجة لأداء اختبارات المراجعة التالية مثل؛ التحقق من عدم لجوء الإدارة إلى تغيير نتيجة الجرد بعد انتهائه ومغادرة مراقب الحسابات لموقع الجرد، التحقق من العجز في المخزون وهو خمسة أثواب، والتحقق مما إذا كان هناك مخزون أثواب آخر في مخازن أخرى، أو لدى الوكلاء بالعمولة مثلا.

٤/٣/٤/٣ـ بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المخزون، الذي تم جرده، مصنف بطريقة سليمة في كشوف الجرد. ولذلك يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالإجراءات الملائمة التالية لهذا الغرض، في سياق ملاحظة المخزون على الطبيعة:

أ ـ أن يختبر المخزون، كما هو مدون بكشوف الجرد، ويطابق وصفه وتصنيفه مع الوصف والتصنيف الفعلي في دفاتر المخزون؛ مخزون مواد خام، مخزون إنتاج تحت التشغيل، مخزون إنتاج تام، مواد خام س، ص ... وهكذا.

ب ـ أن يقيم مدى سلامة وصف درجة تمام مخزون الإنتاج تحت التشغيل في كشوف الجرد. ويطابق ذلك مع تقارير الإنتاج وسجلات التكاليف.

جـ ـ أن يقيم مدى سلامة تصنيف مخزون الإنتاج التام إلى، إنتاج للسوق المحلي، إنتاج للتصدير، إنتاج درجة أولى، وإنتاج درجة ثانية. ويمكنه الرجوع لتقارير الإنتاج ومراقبة الجودة لأغراض المقارنة.

٥/٣/٤/٣ـ بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية (التوقف):

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل مراقب الحسابات على المعلومات التي تؤكد له بأن عمليات شراء وبيع المخزون قد تم تسجيلها .

في الفترة المحاسبية الصحيحة. ولذلك، يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية، الملائمة لهذا الغرض، في سياق ملاحظته للمخزون على الطبيعة:

أ - أن يسجل في ملف أوراق العمل رقم آخر مستند شحن مستخدم قرب نهاية السنة المالية، حتى يستطيع متابعة حركة المخزون بعد ذلك.

ب - أن يتحقق من ان المخزون التالي لآخر مفردة، خاصة بهذه الفترة، لم يدخل في عملية حصر مخزون نهاية الفترة.

وللتوضيح: افترض أن آخر لوط من الإنتاج التام من الثوب الرجالي وصل المخازن في ٢٠٠٢/٢/٤ واشتمل على ٢٠٠ ثوب منها ١٥٠ ثوب منتجة يوم ٢٠٠١/١٢/٣٠، الباقي منتج يوم ٢٠٠٢/١/٤ حسب تقرير مراقبة الإنتاج. في هذه الحالة، رغم أن جرد مخزون نهاية سنة ٢٠٠١ لم ينتهي بعد، إلا أن حصر مخزون الإنتاج التام يجب ألا يشمل عدد ٥٠ ثوب لا تخص السنة المالية الحالية.

جـ - أن يفحص شحنات المخزون المجنبة، استعداداً للشحن للعملاء، ويتحقق من وجهتها، ويتأكد من عدم اشتمال كشف الجرد عليها.

د - أن يحتفظ في ملف أوراق العمل برقم آخر تقرير استلام مخزون لهذه السنة المالية، وذلك لأغراض متابعة حركة المخزون بعد انتهاء الجرد.

هـ - أن يفحص مدى اشتمال الجرد على الوارد من المخزون تسليم محل المورد، ولم يصل بعد حتى تاريخ الجرد، حتى يتسنى له طلب وفحص، وإعادة إعداد، مذكرة تسوية المخزون.

٦/٣/٤/٣- بالنسبة لهدف القيمة الممكن تحقيقها:

لكي يتحقق مراقب الحسابات من هذا الهدف يجب أن يتأكد من أن المخزون مقوم بالقيمة الممكن تحقيقها. وأن قيمته لا تشتمل على المخزون التالف والضائع وغير الصالح للاستخدام.

ويتطلب الأمر منه أن يلاحظ، ويستفسر بشأن، ما هو المخزون الذي تلف أو تم تدميره عن عمد أو بسبب عوامل التعرية مثلاً. ثم يتحقق من تسوية القيمة الدفترية للمخزون بقيمة هذا المخزون.

وللتوضيح: افترض أن القيمة الدفترية لمخزون القطن، في إحدى شركات الغزل، في ٢٠٠١/١٢/٣١ تبلغ ٢٠٠ مليون جنيه، وأن التالف والفاقد والضياع في هذا المخزون، في ذلك التاريخ، مليون جنيه. في هذه الحالة يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن هذا التالف لم يشمله الجرد الفعلي وأن هناك مذكرة معتمدة من لجنة الجرد بذلك. وعليه أن يتحقق من تسوية قيمة المخزون بجعل حساب المخزون دائناً بمبلغ مليون جنيه وحساب مثل حـ/ الفاقد، أو العجز تحت التسوية، مديناً بهذا المبلغ. وغني عن القول بأنه سيطلب ويفحص؛ لائحة المخازن، التأمين على المخزون، كم من العجز يعتبر من خسائر الفترة، وكم سيحمل به أمين المخازن ... الخ.

٧/٣/٤/٣- بالنسبة لهدف الحقوق:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات أن للشركة كافة الحقوق على المخزون، المسجل بكشوف الجرد. وفي سبيل ذلك يجب أن يؤدي مراقب الحسابات الإجراءات التالية، في سياق ملاحظته للمخزون على الطبيعة:

أ - أن يستفسر عما إذا كان هناك مخزون لدى الوكلاء بالعمولة أو الأمانة أو بالجمارك أو بالطريق غير موجود في تاريخ الجرد، ومع ذلك تم إدراجه بكشوف الجرد.

ب - أن يتعرف على المخزون الموجود ولكنه مباع، أو في انتظار الشحن للعملاء، وغير مملوك للشركة. ويتأكد من أنه مستبعد من المخزون المملوك للشركة في تاريخ الميزانية.

جـ - أن يختبر ما هو المخزون الذي يمثل حقوقاً للشركة في تاريخ الميزانية، وهو المخزون المملوك فقط.

٨/٣/٤/٣- بالنسبة لهدفي العرض والإفصاح والمطابقة:

هذان الهدفان سيتم التحقق من استيفائهما في سياق تحقق مراقب الحسابات من تسعير وتجميع المخزون. وذلك للتأكد من تطابق الأرصدة الفرعية للمخزون دفترياً، وحسب الجرد، مع إجمالي رصيد المخزون. وأنه قد تم الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية في ظل التزام تام بمعايير المحاسبة المصرية، والقوانين واللوائح السارية ذات الصلة.

٣/٤/٤- مشاكل ملاحظة المخزون على الطبيعة:

عادة ما يصاحب قيام مراقب الحسابات بمتابعة جرد المخزون، وملاحظة هذا المخزون على الطبيعة، مجموعة من المشاكل، ومن أهم هذه المشاكل؛ تحديد إجراءات ما بعد إنتهاء الإدارة من الجرد، كيف يحدد مراقب الحسابات إجراءات ملاحظة المخزون على الطبيعة؛ وكيف يتحقق مراقب الحسابات من المخزون المملوك للشركة وغير موجود بالمخازن؟

٣/٤/٤/١- ماهي إجراءات ما بعد إنتهاء الإدارة من الجرد؟

مهنيا لن ينتهي مراقب الحسابات من أداء إجراءات ملاحظة المخزون على الطبيعة بانتهاء عملية الجرد. وبالتالي فغالباً ما ستكون هناك إجراءات يجب القيام بها، بعد انتهاء الإدارة من عملية جرد المخزون، وتحديد إجماليات المخزون من واقع كشوف الجرد. ومن أهم إجراءات ما بعد انتهاء الإدارة من الجرد، والتي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات، ما يلي:

أ - أن يقوم بزيارة المخازن التي يتم تخزين المخزون بها، لكي يتأكد من أن كافة أنواع المخزون قد تم جردها وتسجيلها في كشوف الجرد.

ب - أن يطلب فتح الصناديق، وما شابهها، عند قيامه باختبار عينة من عملية جرد بعض الأصناف.

جـ - أن يركز في اختباره لمدى صحة الجرد على الأصناف ذات التكلفة المرتفعة، ويقارن نتيجة جردها مع نتيجة جردها في نهاية السنة المالية السابقة من ناحية - كإجراء تحليلي - ومع رصيدها الدفتري وبياناتها من واقع دفتر أستاذ مساعد المخزون، من ناحية أخرى.

٣/٤/٤/٢- ماهي محددات الإجراءات الملائمة لملاحظة المخزون على الطبيعة؟

مثل أي مجال من مجالات المراجعة، فإن مراقب الحسابات مطالب بتحديد إجراءات المراجعة الملائمة لملاحظة المخزون على الطبيعة، آخذاً

في الاعتبار التوقيت المناسب لأداء الإجراءات، وحجم العينة التي سيجري عليها الاختبارات، والمفردات التي سيختبرها.

٣/٤/٤/٢/١- توقيت الإجراءات:

يتوقف توقيت ملاحظة المخزون على الطبيعة على نظام المخزون الذي تطبقه الشركة، هل هو نظام المخزون المستمر، أم نظام المخزون الدوري؟ وذلك على النحو التالي:

أ - إذا كانت الشركة تطبق نظام المخزون المستمر سوف تظهر دفاتر المخزون رصيد المخزون الدفتري، عقب كل إضافة أو خصم من المخزون. ويمكن، بل ويسهل، عمل جرد متكرر أثناء الفترة المحاسبية. وسيلاحظه مراقب الحسابات، وبالتالي لن تتأخر الملاحظة إلى قرب نهاية الفترة المحاسبية.

ب ـ أما إذا كانت الشركة تطبق نظام المخزون الدوري، فإنها ستقوم بعملية جرد وحيدة ومهمة قرب نهاية الفترة المحاسبية. وبالتالي سيقوم مراقب الحسابات بأداء كل إجراءات الملاحظة لمرة واحدة، قرب نهاية الفترة المحاسبية.

٣/٤/٤/٢/٢- حجم العينة:

مهنياً لا يجب أن تكون العينة، في مجال أداء إجراءات ملاحظة المخزون على الطبيعة، عبارة عن عدد من المفردات، لأن مراقب الحسابات هنا يلاحظ كيف تؤدي لجنة الجرد إجراءات، وتنفذ تعليمات، حددتها الإدارة، لإتمام عملية الجرد بكفاءة، ولا يختار بعض مفردات المخزون للتحقق منها.

ولذلك فإن العينة، في مجال ملاحظة جرد المخزون، هي عينة زمنية. أي عدد من ساعات الملاحظة، ممثلة لإجمالي عدد الساعات التي يستغرقها جرد المخزون. وعلى مراقب الحسابات أن يراعي ما يلي عند تحديد حجم عينة الوقت:

أ - مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة على الجرد.

ب ـ مدى دقة دفاتر الأستاذ المساعد للمخزون المستمر.

جـ - إجمالي قيمة المخزون المالية وأهميته النسبية، وأنواعه.

د - عدد المخازن ومدى أهمية ما بها من مخزون.

هـ - طبيعة، وعدد، التحريفات التي أكتشفها في المخزون في السنة المالية السابقة.

و - مستوى الخطر المتلازم لحساب المخزون.

٣/٢/٤/٤/٣- اختيار مفردات المخزون:

يحتاج مراقب الحسابات اتخاذ قرار أثناء ملاحظة المخزون على الطبيعة، بشأن ما هي مفردات المخزون التي سوف يختبرها، أثناء مباشرته لسير عملية الجرد، لأغراض المطابقة بين بياناتها كما سجلت في كشوف الجرد، وبياناتها بدفتر أستاذ المخزون المساعد.

وهو مطالب باختيار المفردات المهمة نسبياً لاختبار؛ كيف تسير عملية جردها؛ هل هي مطابقة لبياناتها الدفترية؛ وإن كانت غير مطابقة فما هو السبب؟

٣/٤/٤/٣- المخزون المملوك وغير الموجود:

في حالات كثيرة قد لا تتمكن الشركة من جرد المخزون المملوك لها في تاريخ الميزانية، بسبب وجود هذا المخزون لدى الغير. كما هو الحال بالنسبة للمخزون لدى وكلاء العمولة أو الأمانة أو لدى المقرض، أو بالطريق، أو بالجمارك في مخازن الاستيداع.

وفي مثل هذه الحالات لن يتمكن مراقب الحسابات من ملاحظة المخزون على الطبيعة. وسوف يعتمد، بدلاً من ذلك، على المصادقات من الطرف الثالث هذا، بشأن كميات ومواصفات وحالة المخزون الخاص بالشركة وموجود لديه. وبناءاً على الأهمية النسبية لهذا المخزون فسوف يحرص مراقب الحسابات على مراعاة ما يلي:

أ - تحديد مدى استقلالية وحسن سمعة الطرف الثالث، الذي يحتفظ بالمخزون.

ب ـ محاولة ملاحظة جرد هذا الطرف للمخزون، أو إنابة مراقب حسابات آخر لعمل هذه الملاحظة.

جـ - الحصول على تقرير من زميل آخر، بشأن مدى ملاءمة نظم المحاسبة والرقابة على المخزون، لدى الطرف الثالث، وذلك لأغراض التأكد من سلامة إجراءات جرد وحماية المخزون.

د - فحص المستندات الخاصة بالمخزون لدى طرف ثالث. ومن هذه المستندات:

- تقرير استلام الطرف الثالث للمخزون.
- عقد الاتفاق مع الطرف الثالث على الاحتفاظ بالمخزون.
- شروط شراء، أو استيراد، المخزون.

٣/٤/٤/٤- توقيت عملية الجرد:

يحدث في كثير من الحالات، ولأسباب موضوعية، إجراء عملية جرد المخزون قبل أو بعد نهاية الفترة المحاسبية. ففي الشركات الصناعية والتجارية غالبا ما تبدأ عملية الجرد قبل نهاية الفترة المحاسبية ولكنها تمتد إلى بداية الفترة المحاسبية التالية.

وأما في حالة الشركات التي تعمل في مجال تجارة السلع ذات القيمة المرتفعة، مثل تجارة السيارات والأدوات الكهربائية والحاسبات، فعادة ما يتم الجرد في نهاية الفترة المحاسبية، بل ويمكن أن ينتهي قبل نهاية الفترة.

وفي مثل هذه الحالات يجب على مراقب الحسابات التركيز على إجراءات المراجعة الخاصة بنهاية الفترة المحاسبية. وهي الإجراءات التي تركز على التحقق من حركة المخزون أثناء، وقبل، وبعد عملية الجرد مباشرة.

ومن أهم هذه الإجراءات:

أ - ملاحظة حركة المخزون الوارد، بعد انتهاء الجرد، قبل نهاية السنة المالية، وطلب وفحص المستندات الخاصة به.

ب - المطابقة بين المخزون حسب كشوف الجرد ودفاتر المخزون المساعدة، خاصة إذا انتهى الجرد في بداية السنة المالية التالية.

جـ ـ طلب وفحص وإعادة إعداد مذكرة تسوية المخزون، التي أعدتها الإدارة، لتحديد المخزون المملوك للشركة في نهاية الفترة، والذي سيتم الإفصاح عنه بالقوائم المالية.

وللتوضيح: افترض ان جرد مخزون البضاعة من الثلاجات لدى إحدى الشركات التجارية انتهى في ٢٠٠١/١٢/٢٥ بوجود عدد ٢٥٠ ثلاجة. وبمطابقة كشوف الجرد مع دفتر أستاذ المخازن المساعد، وبناءاً على الاستفسارات وخطابات التمثيل المقدمة من الإدارة، أتضح أنه خلال الفترة من ١٢/٢٦ حتى ٢٠٠١/١٢/٣١ تم شراء ١٠٠ ثلاجة كما تم بيع ٨٠ ثلاجة.

في هذه الحالة يتم تسوية نتائج الجرد بحركة المخزون، بعد انتهائه، وحتى نهاية السنة المالية، لتحديد المخزون المطابق للدفاتر والمملوك في تاريخ الميزانية، وهو عبارة عن ٢٧٠ ثلاجة = ٢٥٠ + ١٠٠ ـ ٨٠ ثلاجة. وغني عن القول بأن استلام أو تسليم المخزون المشتري والمباع غير مؤثر في هذه الحالة.

وإذا افترضنا أن الجرد كان قد انتهى في ٢٠٠٢/١/١٥ بوجود ٤٠٠ ثلاجة وأن المشتريات المستلمة خلال الفترة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/١/١٥ كانت ١٢٠ ثلاجة، وأن المبيعات المسلمة فعلاً للعملاء خلال نفس الفترة كانت ٨٠ ثلاجة، فإن مخزون البضاعة في تاريخ الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١ = ٣٦٠ ثلاجة = ٤٠٠ ـ ١٢٠ + ٨٠ ثلاجة.

٥/٣ـ اختبارات تفاصيل تسعير وتجميع المخزون:

لا تنتهي عملية مراجعة المخزون بانتهاء آداء إختبارات ملاحظة المخزون على الطبيعة ومباشرة عملية الجرد. وإنما يجب آداء الاختبارات الملائمة للتحقق من صحة تجميع وتسعير المخزون، الذي انتهت إليه عملية الجرد.

والهدف الأساسي من اختبارات التحقق، من تسعير وتجميع المخزون، إيجاد دليل كاف وملائم على أن المخزون، الذي تم حصره

بالجرد، قد تم تسعيره استنادا إلى سعر صحيح لوحدة المخزون، وأن هذا المخزون قد تم تلخيصه وتجميعه كمياً ومالياً بطريقة صحيحة.

ويتطلب أداء اختبارات التحقق من تسعير وتجميع المخزون أن يقف مراقب الحسابات على، ويقيم، سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على عمليتي التسعير والتجميع، وأن يربط إجراءات التحقق بأهداف المراجعة على مستوى هاتين العمليتين كالتالي:

٣/٥/١- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على تسعير وتجميع المخزون:

يجب أن تضع الإدارة وتنفذ سياسات وإجراءات للرقابة على عمليتي تسعير وتجميع المخزون. ومن أهم هذه السياسات والإجراءات، التي سيقوم مراقب الحسابات بفهمها وتقييم مدى فعاليتها، ما يلي:

أ ـ فيما يتعلق بتسعير المخزون، يجب أن تتكامل سياسات وإجراءات الرقابة مع سجلات المحاسبة والإنتاج ـ في الشركات الصناعية ـ لضمان اعتماد الإدارة على التكاليف الملائمة في تسعير مخزون نهاية الفترة. ومن أهم آليات الرقابة الداخلية في هذا الصدد ما يلي:

- وجود سجلات للتكاليف المعيارية.
- الفحص المستمر لتقارير الضياع في المخزون وحركة المخزون والمبالغة في تسعير بعض عناصر المخزون.
- التحقق الداخلي من سلامة سجلات ودفاتر المخزون المستمر.

ب - وفيما يتعلق بسياسات وإجراءات الرقابة على تجميع المخزون فيجب أن تستهدف: ضمان التلخيص السليم لنتائج جرد المخزون، التأكد من تسعيره بالسعر المسجل بالدفاتر، وتسهيل التحقق الداخلي من المخزون بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية. ومن أهم آليات الرقابة الداخلية في هذا الصدد ما يلي:

- الاعتماد، في تدوين نتائج الجرد، على كشوف معتمدة ومرقمة ومسلسلة.

- فحص كشوف الجرد قبل انتهاء لجنة الجرد من عملها
- الدقة في تلخيص وتجميع كشوف الجرد.
- التحقق الداخلي من عمليات التلخيص والتجميع.

٢/٥/٣- إجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون:

مهنياً يبدأ مراقب الحسابات من قوائم المخزون، المعدة من واقع الجرد الفعلي الذي قامت به الإدارة، وهو بصدد أداء اختبارات تفاصيل عمليتي تسعير وتجميع المخزون.

ومن الطبيعي أن تظهر قوائم الجرد؛ وصف عنصر المخزون، كميته، سعر الوحدة، وقيمته. ومعنى ذلك أن مجموع قوائم جرد مخزون المواد والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام - في الشركات الصناعية - يفترض أنه مطابق لرصيد المخزون بدفتر الأستاذ العام.

وفيما يلي، سوف نعرض لأهم إجراءات التحقق من تسعير وتجميع أرصدة المخزون مرتبطة بأهداف المراجعة على مستوى الرصيد، كما تعودنا في مراجعة دورات العمليات الأخرى.

١/٢/٥/٣- بالنسبة لهدف الوجود:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة مفردات المخزون، الظاهرة في قائمة الجرد، موجودة فعلاً. ولأداء اجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، الملائمة لهذا الغرض، فسوف يتتبع مراقب الحسابات المخزون، المسجل في قائمة الجرد، وصولاً إلى كشوف الجرد الفعلي، ثم إلى الاجماليات التي سجلها في أوراق العمل، أثناء ملاحظته لعملية الجرد. وبذلك يستطيع التحقق من وجود الصنف وسلامة وصفه أيضاً.

وللتوضيح: افترض أن قائمة جرد مخزون الملابس الجاهزة، لدى إحدى شركات تجارة الملابس الجاهزة، أوضحت أن مخزون القمصان ١٠٠٠ قطعة، بناءاً على ثلاثة كشوف جرد، يظهر الكشف الأول ٢٠٠ قميص رجالي، والثاني ٤٠٠ قميص شبابي، والثالث ٤٠٠ قميص أطفال. في هذه الحالة سيكون مراقب الحسابات قد دون في أوراق العمل إجماليات

الكشوف الثلاث على الطبيعة، ثم سيحصل على نسخة من هذه الكشوف مرفقة بقائمة الجرد. وبذلك يسهل عليه إجراء عمليتي التتبع والمطابقة.

٢/٢/٥/٣- بالنسبة لهدف الاكتمال:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة أصناف المخزون الموجودة فعلاً في المخازن مدونة في قائمة الجرد. ولأداء إجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، الملائمة لهذا الهدف، سيقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ - فحص تسلسل أرقام كشوف الجرد، ومطابقتها بالأرقام التي احتفظ بها في ملف أوراق العمل، وذلك للتأكد من عدم إضافة الإدارة لكشوف جرد أخرى، لم يحتفظ بأرقامها.

ب - تتبع إجماليات كشوف الجرد، وصولاً إلى إجمالي قائمة الجرد، للتأكد من أن قائمة، أو بيان المخزون، تشتمل على مجموع كافة كشوف الجرد.

جـ - فحص أرقام كشوف الجرد، للتأكد من أن لجنة الجرد لم تستبعد أي كشف، عند إعداد القائمة الإجمالية للمخزون.

٣/٢/٥/٣- بالنسبة لهدف الدقة:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن كافة عناصر المخزون، الظاهرة في قائمة إجماليات الجرد، كانت دقيقة. ومن أهم إجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، الملائمة لهذا الهدف، ما يلي:

أ - تتبع عناصر المخزون، الظاهرة بقائمة الجرد، وصولاً إلى كشوف الجرد الخاصة بها والبيان الذي يحتفظ به في ملف أوراق العمل، بشأن نتيجة عد ووصف المخزون.

ب - أداء اختبارات تسعير المخزون، بهدف التحقق من سلامة طريقة التسعير المستخدمة من حيث:

- أنها متمشية مع معايير المحاسبة المصرية، التي أشرنا إليها في بداية الفصل.

- الاتساق في التطبيق من سنة لأخرى.
- تطبيق التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- مراعاة أثر طبيعة المخزون على اختيار الطريقة. لأن تسعير المخزون من المواد يختلف عن تسعير مخزون الإنتاج تحت التشغيل، يختلف عن تسعير مخزون الإنتاج التام، وقطعا يختلف عن تسعير مخزون البضاعة المشتراة بغرض البيع.

جـ - الالتزام بمتطلبات وخطوات معاينة الوحدات النقدية، عند التحقق من سلامة تسعير المخزون، خاصة مخزون البضاعة والمواد الخام.

د - طلب وفحص عينة من فواتير شراء البضاعة، والمواد الخام، للتأكد من سلامة سعر التكلفة الذي استخدمته الشركة في تطبيق طريقة حساب تكلفة المخزون، في ظل نظام المخزون الدوري.

هـ - تتبع تكلفة الوحدة، من مخزون البضاعة، على مدار الفترة إذا كانت الشركة تطبق نظام المخزون المستمر، بدلاً من طلب وفحص فواتير الشراء بغرض التحقق من تسعير المخزون. إذ من المفترض أنه سيكون قد تتبع تكاليف المخزون من دفتر أستاذ المخزون المساعد المستمر إلى فواتير الشراء، في سياق مراجعته لدورة النفقات والمدفوعات، كما سبق وأوضحنا.

و - فحص نظام المحاسبة عن التكلفة الفعلية لوحدة المنتج، وفحص تحليل انحرافات التكلفة في حالة تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة المعيارية لوحدة المنتج، وذلك لأغراض التحقق من تسعير مخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام في الشركات الصناعية. وكلما كانت انحرافات المواد والعمل والمصاريف الصناعية غير المباشرة غير مهمة نسبياً، كلما زادت مصداقية سجلات التكلفة.

٤/٢/٥/٣- بالنسبة لهدف التطابق:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من ان إجمالي كمية وقيمة المخزون، حسب قائمة الجرد الإجمالية، مطابق للجرد الفعلي

للمخزون حسب كشوف الجرد. وأن إجمالي المخزون مطابق لرصيده في دفتر الأستاذ العام.

وكلما كانت سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية. على عملية جرد وتسجيل المخزون فعالة ـ مستوى خطر الرقابة منخفضاً ـ كلما أمكن مراقب الحسابات أداء إجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، الملائمة لهذا الهدف، بقدر محدود. ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

أ - أداء اختبارات التحقق من سلامة تجميع المخزون، التي سبق الإشارة إليها، لخدمة أهداف الوجود والاكتمال والدقة.

ب ـ فحص كشوف جرد مخزون المواد، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام، والبضاعة، كل على حدة.

جـ ـ تتبع إجماليات كشوف الجرد إلى قائمة إجمالي مخزون الصنف، إلى قائمة إجمالي المخزون، ثم إلى دفتر الأستاذ العام.

د - اختيار عينة من مفردات الأصناف المختلفة من المخزون وإعادة حساب تكلفتها، بناءاً على كميتها وسعر تكلفة الوحدة.

٣/٥/٢/٥- بالنسبة لهدف التصنيف:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن مفردات المخزون، كما تظهر بقائمة الجرد، قد تم تصنيفها بطريقة صحيحة. ولذلك فإن مراقب الحسابات، في سياق آدائه لإجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، سوف يقوم بمقارنة تصنيف المخزون، حسب قائمة الجرد، إلى مخزون؛ مواد، إنتاج تحت التشغيل، إنتاج تام، بضاعة بغرض البيع، مع كل من:

أ - وصف المخزون في كشوف الجرد.

ب ـ حصر المخزون، الذي تم جرده، حسب ما هو مسجل في ملف أوراق العمل.

٦/٢/٥/٣- بالنسبة لهدف الحقوق والتعهدات:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن للشركة كافة الحقوق على المخزون الظاهر بقائمة جرد المخزون، وأنها ليس عليها تعهدات - قروض - بضمان هذا المخزون. وفي سياق أدائه لإجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون، فسوف يؤدي مراقب الحسابات الإجراءات التالية، الملائمة لهذا الهدف:

أ - يتتبع كشوف حصر المخزون، الموجود وغير المملوك للشركة، وصولاً إلى قائمة المخزون المملوك للشركة في تاريخ الجرد، لكي يتأكد أن هذه القائمة لا تحتوي على المخزون المدون بهذه الكشوف.

ب - يطلب ويفحص عقود شراء المخزون مع الموردين، وكذا عقود بيع المخزون للعملاء.

جـ - يستفسر من الإدارة عما إذا كانت قائمة المخزون المملوك للشركة، في تاريخ الجرد، تأخذ هاتين الحالتين في الاعتبار.

وللتوضيح: افترض أن قائمة جرد مخزون البضاعة من أجهزة الفيديو لدى إحدى الشركات التجارية في ٢٠٠١/١٢/٣١، تاريخ نهاية السنة المالية، أظهرت أن المخزون الفعلي يبلغ ٣٥٠ جهازاً. وبفحص عقود شراء وبيع البضاعة، حتى تاريخه، اتضح لمراقب الحسابات أن هذا المخزون يتضمن عدد ٢٠ جهازاً مباع لأحد العملاء يوم ٢٠٠١/١٢/٢٥ ولم يتم شحن البضاعة له بعد. كما اتضح أن الشركة تعاقدت مع أحد الموردين على توريد ١٠٠ جهاز يوم ٢٠٠١/١٢/٢٨ تسليم محل المورد ومازالت مشتريات البضاعة بالطريق، ولذلك لم تظهر ضمن المخزون في قائمة المخزون.

في هذه الحالة يطلب - ثم يفحص ويعيد حساب - مراقب الحسابات من الإدارة تسوية المخزون ليصبح ٤٣٠ جهازاً = ٣٥٠ - ٢٠ + ١٠٠ جهاز. وهو المخزون المملوك للشركة في تاريخ الميزانية ولها عليه كافة الحقوق.

د - يستفسر عما إذا كانت هناك تعهدات على الشركة بضمان المخزون، ويطلب ويفحص مستندات التعهد - الاتفاق مع البنك مثلاً على قرض أو تسهيلات ائتمانية بضمان المخزون - ويتحقق من الإفصاح عنه ضمن الالتزامات، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٣/٥/٢/٧- بالنسبة لهدف القيمة الممكن تحقيقها:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن مفردات المخزون، كما تظهر في قائمة الجرد، تم تقويمها بالقيمة الممكن تحقيقها.

ولذلك فسوف يؤدي مراقب الحسابات الاختبارات الملائمة للتحقق من؛ تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، كيفية تحديد الشركة لسعر سوق الصنف من المخزون، كيف تقيس الشركة وتسوي المخزون بقيمة الفاقد والتالف والضياع في المخزون، وكيف تفصح عن ذلك بالقوائم المالية، وإيضاحاتها المتممة لها.

٣/٥/٢/٨- بالنسبة لهدف العرض والإفصاح:

لتحقيق هذا الهدف يجب أن يتأكد مراقب الحسابات من أن حساب المخزون، وكذا الحسابات المرتبطة به، قد تم الإفصاح عنه، سواء في صلب القوائم المالية، وضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بصورة صحيحة، وبما يتمشى مع متطلبات معايير المحاسبة المصرية، في هذا الشأن.

ولهذا الغرض، يجب أن يؤدي مراقب الحسابات الإجراءات التالية، في سياق أدائه لإجراءات التحقق من تسعير وتجميع المخزون:

أ - اختبار مدى سلامة الإفصاح عن المخزون، وكذا الحسابات المرتبطة بدورته، في صلب القوائم المالية للشركة.

ب - التحقق من سلامة الإفصاح عن كل نوع من المخزون على حدة في القوائم المالية.

جـ - اختبار الإفصاح، ضمن السياسات المحاسبية، عن طريقة تحديد تكلفة المخزون.

د - اختبار مدى سلامة الإفصاح عن آية تعهدات على الشركة بضمان المخزون.

هـ ـ في حالة عدم الثبات على طريقة تسعير المخزون يجب التحقق من كفاية الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى عدم الثبات هذا، مع بيان أثره على القوائم المالية، خاصة على نتائج الأعمال وحقوق الملاك.

٣/٥/٢/٩ـ بالنسبة لهدف استقلال الفترات المحاسبية:

كما سبق وأشرنا، فإن التحقق من هذا الهدف سيتم في سياق مرحلة آداء اختبارات تفاصيل ملاحظة المخزون على الطبيعة. أضف إلى ذلك أنه تم التحقق من هذا الهدف، في سياق مراجعة دورتي المبيعات والمتحصلات، والنفقات والمدفوعات.

الفصل الرابع
مراجعة دورة التمويل

Audit of The Financing Cycle

نتناول في هذا الفصل مراجعة دورة التمويل وما يرتبط بها من حسابات، خاصة الفوائد المدينة على الالتزامات، والتوزيعات على حملة الأسهم. وذلك من خلال استعراض؛ أهمية مراجعة دورة التمويل، التوصيف المحاسبي لدورة التمويل، التحقق من حسابات الالتزامات، والتحقق من حسابات حقوق الملاك.

١ - أهمية وأهداف مراجعة دورة التمويل:

لمراجعة دورة التمويل أهدافها، مثلها مثل مراجعة دورات العمليات السابقة. ولكن لهذه المراجعة أهمية خاصة، بسبب الطبيعة المميزة لدورة التمويل نوضحها فيما يلي:

١/١- أهداف مراجعة دورة التمويل:

تهدف مراجعة دورة التمويل، مثل مراجعة أي دورة أخرى من دورات العمليات، إلى إيجاد الدليل الكافي الملائم بشأن عدالة وصدق مزاعم إدارة الشركة بشأن الحصول على التمويل، من خلال رأس المال المملوك أو المقترض، والإعلان عنه، وسداد التوزيعات على المساهمين والفوائد للدائنين.

٢/١- أهمية مراجعة دورة التمويل:

تظهر أهمية مراجعة دورة التمويل بدرجة كبيرة في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بصفة خاصة. وذلك لأن مصدري التمويل الرئيسيين، وهما الأسهم والسندات، يتداولان في البورصة. وبالتالي فإن اهتمام مراقب الحسابات بمراجعة دورة التمويل سيكون له مردوده الإيجابي على المستثمرين الحاليين والمحتملين في هذه الأوراق المالية، في سياق المردود الإيجابي لمراجعة دورات العمليات، وبالتالي حسابات الشركة ككل.

أضف إلى ذلك أن لمراجعة دورة التمويل سماتها المميزة لها، بسبب تأثرها بالصفات الخاصة بعملية الحصول على التمويل وسداد تكلفته. ومن أهم هذه الصفات ما يلي:

أ - أن أرصدة حسابات دورة التمويل، خاصة حسابي رأسمال الأسهم وقرض السندات، تتأثر بعمليات قليلة كما، ولكنها مهمة جداً من حيث قيمتها.

وللتوضيح: من المعروف أن إصدار الأسهم، أو أسهم زيادة رأس المال، أو إصدار السندات، أو رد السندات، مثلاً، عمليات غير متكررة كثيراً. ومع ذلك فإن أياً من هذه العمليات سيكون مؤثراً جداً في رصيدي رأسمال الأسهم وقرض السندات.

ب - أن هدفي الاكتمال والدقة سيكونان من أهم أهداف مراجعة عمليات، وأرصدة حسابات، دورة التمويل، لأن كل عملية على حدة من عمليات هذه الدورة ستكون مهمة بدرجة كبيرة.

جـ - أن التزام الشركة بالقوانين واللوائح السارية، في شأن إصدار الأسهم والسندات وقبول الكمبيالات والسندات الأذنية، تجعل مراجعة هذه الدورة غاية في الأهمية.

وللتوضيح: افترض أن إحدى الشركات المساهمة سيتم تأسيسها وأنها ستطرح أسهمها للجمهور في اكتتاب عام، وتريد تسجيل هذه الأسهم بعد تخصيصها بالبورصة. في هذه الحالة عليها أن تلتزم بكثير من القوانين واللوائح والتعليمات الرسمية، مثل؛ قانون الشركات، قانون سوق رأس المال، تعليمات مصلحة الشركات، قرارات وتعليمات مجلس إدارة هيئة سوق المال. ولذلك سيكون على مراقب الحسابات التحقق من عدالة تحديد أرصدة حسابات رأسمال الأسهم وقرض السندات، في ضوء معايير المحاسبة المصرية، وفي ظل هذه القوانين واللوائح السارية ذات الصلة.

د - أن الحسابات المرتبطة بدورة التمويل من الحسابات المؤثرة في القوائم المالية والمهمة نسبياً، خاصة حسابي توزيعات الأرباح على حملة الأسهم، والفوائد المدينة على السندات وأوراق الدفع.

هـ - أن هيكل التمويل، في الشركات المساهمة، أصبح أكثر مرونة وأهمية في ظل وجود سوق نشطة للأوراق المالية في مصر، وإنشاء

شركات الوساطة في تداول الأوراق المالية، وشركات المقاصة والحفظ المركزي.

٢ - التوصيف المحاسبي لدورة التمويل:

من الأهمية بمكان أن يقف مراقب الحسابات على كل من؛ حسابات وعمليات دورة التمويل، سجلات ومستندات دورة التمويل، ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الخاصة بدورة التمويل، وذلك على النحو التالي:

١/٢- حسابات وعمليات دورة التمويل:

ترتبط حسابات دورة التمويل بعمليات هذه الدورة ارتباطاً وثيقاً. رغم أن عمليات دورة التمويل محدودة، ولكنها متداخلة مع عمليات بعض الدورات الأخرى، وذلك على النحو التالي:

١/١/٢- عمليات دورة التمويل:

لأننا نركز بالدرجة الأولى على مراجعة دورات عمليات الشركات المساهمة فإن الوضع الطبيعي أن توجد عمليتان رئيسيتان في دورة التمويل، وهما:

أ - عملية الحصول على رأس المال المقترض، من خلال؛ الاقتراض طويل الأجل من المؤسسات التمويلية، أو من خلال إصدار السندات.

ب - عملية الحصول على رأس المال المملوك، من خلال إصدار الأسهم الممتازة والأسهم العادية.

وبالنظر لمجموعة عمليات أي شركة مساهمة، التي سبق الإشارة إليها، نجد أن عمليتي الحصول على التمويل، سواء بإصدار الأسهم أو الاقتراض مباشرة، أو عن طريق إصدار السندات، يترتب عليها متحصلات نقدية تدخل في عمليات دورة الإيرادات والمتحصلات.

أضف إلى ذلك أن دورة التمويل سيترتب عليها مدفوعات نقدية، مثل مقابل استهلاك السندات ورد الأسهم وسداد توزيعات أرباح الأسهم والفوائد المدينة على القروض، وكلها تدخل في دورة النفقات والمدفوعات النقدية.

٢/١/٢- حسابات دورة التمويل:

يرتبط بدورة التمويل مجموعة من الحسابات الأصلية، وأيضا حسابات أخرى، مثل النقدية، تتأثر بهذه الدورة تحصيلاً أو سداداً. وعموما فمن أهم حسابات دورة التمويل، غالبا، في الشركات المساهمة ما يلي:

أ - حساب راسمال الأسهم.
ب - حساب قرض السندات وقرض البنك.
جـ - حساب أوراق الدفع.
د - حساب مصروف الفوائد.
هـ - حساب مصروف الفوائد المستحق.
و - حساب النقدية بالبنك والنقدية بالخزينة.
ز - حساب علاوة إصدار، وخصم إصدار، السندات.
ح - حساب علاوة إصدار الأسهم.
ط - حساب الأرباح المحتجزة.
ل - حساب للتوزيعات والتوزيعات المستحقة.
ك - حساب علاوة، وخصم، رد السندات.

٢/٢- مستندات وسجلات دورة التمويل:

من الطبيعي أن تختلف تشكيلة سجلات ومستندات دورة التمويل، إلى حد ما، من شركة إلى أخرى. ولكن بصفة عامة يجب أن توجد المستندات والسجلات الآتية:

أ - يجب وجود دفتر أستاذ مساعد لكل من الأسهم والسندات.
ب - يجب وجود سجل للمساهمين وحملة السندات.

جـ - يجب تسجيل عملية تحصيل الأموال، من مصادر التمويل، في يومية المقبوضات، كم يتم تسجيل المدفوعات - رد السندات، استهلاك الأسهم، التوزيعات، والفوائد - بيومية المدفوعات.

د - دفتر اليومية العامة، لإثبات ملخصات يومية المقبوضات والمدفوعات، واستحقاق التوزيعات والفوائد.

هـ - دفتر الأستاذ العام، حيث يوجد حساب لكل من؛ رأسمال الأسهم، قرض السندات، أوراق الدفع، التوزيعات المستحقة، الفوائد

المدينة المستحقة، الأرباح المحتجزة، علاوة إصدار الأسهم، وعلاوة وخصم إصدار، ورد، السندات.

و - سجل شهادات الأسهم والسندات.

ز - سجل القروض طويلة وقصيرة الأجل، برهن وبدون رهن.

ح - قائمة الاكتتاب والتخصيص في الأسهم و/ أو في السندات.

٢/٣- متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الخاصة بدورة التمويل:

سبق وأشرنا إلى أن إلمام مراقب الحسابات بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، للمفردة محل الفحص، شرط ضروري - وإن كان غير كاف - لأداء عملية المراجعة بجودة مهنية مرتفعة، باعتبار هذه المتطلبات، بجانب القوانين واللوائح السارية ذات الصلة، هي مقاييس لصدق القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها..

وسوف نوجز فيما يلي أهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، لكل من حقوق الملكية والالتزامات، وذلك على النحو التالي:

١/٣/٢- فيما يتعلق بحقوق الملاك:

تعرف حقوق الملاك بصافي الأصول المتبقية في الشركة بعد سداد وتسوية جميع التزاماتها، أو هي ما يملكه الملاك في أصول الشركة. ويتم قياس، والاعتراف بحسابات، حقوق الملكية والإفصاح عنها، القواعد والأسس الآتية:

١/١/٣/٢- ما هي عناصر حقوق الملاك؟

بصفة عامة، تتكون حقوق الملاك من العناصر الآتية:

أ - رأس المال المدفوع.

ب - علاوة إصدار الأسهم.

جـ - الاحتياطيات الاختيارية، المكونة طبقاً لسياسة إدارة الشركة

د - الاحتياطيات القانونية والنظامية.

هـ - فائض إعادة تقييم الأصول (الأصول الثابتة والاستثمارات)

و - بعض فروق إعادة تقييم أرصدة العملات الأجنبية.

ز - الأرباح المحتجزة.

٢/٣/١/٢- كيف يتم قياس حقوق الملاك؟

يتم قياس حقوق الملاك حسب الأسس الآتية:

أ . تقاس قيمة الأسهم بالقيمة الاسمية لها، سواء كانت أسهم نقدية أو عينيا.

ب - تقاس علاوة إصدار الأسهم بالزيادة في التدفق الداخل للشركة - نقديا أو القيمة العادلة للأصول غير النقدية - عن القيمة الاسمية للسهم.

جـ - يقاس الاحتياطي بالمبلغ المعادل للنسبة المئوية من الربح التي قررت الإدارة، أو فرض القانون أو النظام الأساس للشركة، تجنيبها من الربح.

د - يقاس فائض إعادة تقييم الأصول ... ، أو الاستثمارات، بالفرق بين القيمة العادلة للأصل في تاريخ ... وقيمته الدفترية.

هـ - تقاس فروق إعادة تقييم أرصدة العملات الأجنبية بأرباح (أو خسائر) إعادة التقييم، الناتجة من تغير سعر الصرف في صالح (أو غير صالح) الشركة لحسابات معينة في تاريخ الميزانية عما كان عليه وقت الاعتراف بالعملية، أو عما كان عليه في تاريخ آخر ميزانية سابقة على الميزانية في نهاية السنة الحالية.

و - تقاس الأرباح المحتجزة بفائض الأرباح، بعد استنزال كافة الاحتياطيات وتوزيعات حملة الأسهم وحصة العاملين في الأرباح ومكافأة مجلس الإدارة.

٣/١/٣/٢- الاعتراف بحقوق الملاك:

يتم الاعتراف بحسابات حقوق الملاك، أي اثباتها بالدفاتر، حسب القواعد التالية:

أ - يتم الاعتراف برأسمال الأسهم، وعلاوة إصدار الأسهم، فور تخصيص الأسهم وتحصيل قسطي الاكتتاب والتخصيص، نقدا أو عينا.

ب - يتم الاعتراف بالاحتياطيات، والأرباح المحتجزة، فور إقرار مجلس الإدارة لتوزيع الربح وتجنيب الاحتياطيات والإعلان عن التوزيعات على حملة الأسهم، في نهاية السنة المالية.

جـ - يتم الاعتراف بفائض إعادة تقويم الأصول - الأصول الثابتة والاستثمارات - بانتهاء إعادة التقييم، بواسطة المختصين، واعتماد تقريرهم من مجلس الإدارة، أو الإدارة العليا.

د - يتم الاعتراف بفروق إعادة تقييم الأرصدة بعملات أجنبية في تاريخ الميزانية، بناء على السياسة المعتمدة من مجلس الإدارة، بهذا الخصوص.

٢/٣/١/٤- الإفصاح عن حقوق الملاك:

يجب أن تتبع الإدارة، في الإفصاح عن بنود حقوق الملاك، كل على حدة، ما يلي:

أ - بالنسبة لرأسمال الأسهم - لكل نوع على حدة:

- راس المال المرخص به، وعدد الأسهم المصدرة، والقيمة الأسمية للسهم.
- الجزء (أو القسط) الذي لم يدفع بعد من رأس المال.
- الحركة التي طرأت على حسابات رأسمال الأسهم، خلال السنة المالية.
- الحقوق والامتيازات، والقيود المتعلقة، بتوزيعات الأرباح على حمنة الأسهم والمرتبطة برد رأس المال.
- متجمع التوزيعات المستحقة لحملة الأسهم الممتازة.
- عدد وتكلفة الأسهم المعاد حيازتها بمعرفة الشركة (أسهم الخزينة).

ب - بالنسبة لحقوق الملكية الأخرى، يجب الإفصاح عن كل منها على حدة، مع بيان حركتها خلال السنة المالية، وأرصدتها في تاريخ الميزانية، وأية قيود على توزيعاتها، وبصفة خاصة:

- **المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية لأسهم رأس المال (علاوة إصدار الأسهم).**
- **فائض إعادة التقييم.**
- **الاحتياطيات، مع تفصيلها إلى إلزامية واختيارية.**
- **الأرباح المحتجزة.**

٢/٣/١/٥- متطلبات القوانين واللوائح السارية ذات الصلة بحقوق الملاك:

هناك متطلبات قانونية، ولوائح سارية ملزمة، بخصوص حقوق الملاك يجب أن يلم مراقب الحسابات بها جيداً، أهمها ما يلي:

أ - قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية:

- لا يجوز إصدار السهم بأقل من قيمته الاسمية. وفي حالة إصدار السهم بأعلى من قيمته الاسمية يعتبر الفرق علاوة إصدار تضاف إلى الاحتياطي القانوني، حتى يبلغ السعر ما يساوى نصف قيمة رأس المال المصدر، وما زاد عن ذلك يتم تكوين احتياطي خاص به.
- لا يجوز توزيع الأرباح، إذا ترتب على ذلك منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية في مواعيدها.
- يجوز للشركة شراء أسهمها في حالة تخفيض رأس المال، أو بقصد التوزيع على العاملين.
- لا يجوز للشركة أن تحتفظ بما تحصل عليه من اسهمها لأكثر من سنة ميلادية.

ب - قانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١:

- إذا حصلت الشركة، بأية طريقة، على جانب من أسهمها تعين عليها أن تتصرف في هذه الأسهم للغير في مدة أقصاها سنة من تاريخ حصولها عليها، وإلا التزمت بإنقاص رأسمالها بمقدار القيمة الاسمية لتلك الأسهم، وباتباع الإجراءات المقررة لذلك. ويجوز للشركة شراء بعض أسهمها، لتوزيعها على العاملين بها، كجزء من نصيبهم في الأرباح.

- يجوز أن ينص نظام الشركة على أن يكون للجمعية العامة الحق في توزيع كل، أو بعض، الأرباح التي تكشف عنها القوائم المالية الدورية التي تعدها الشركة، على أن يكون مرفقاً بها تقرير من مراقب الحسابات.

جـ - قرار وزير الاقتصاد، بشأن تنفيذ بعض أحكام القانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨:

- إذا حصلت الشركة المساهمة، بأي طريقة، على جانب من أسهمها، وجب عليها إخطار الهيئة العامة لسوق المال بذلك. كما يتعين عليها، عند إعداد قوائمها المالية - وفي جميع حالات الإفصاح التي تنشرها أو تعلنها - أن تبين ما حصلت عليه من أسهمها، ونسبته إلى رأس المال المصدر، وتاريخ حصولها عليه. ويطلق على ما تحتفظ به الشركة من أسهمها "أسهم الخزينة" وعلى باقي الأسهم "أسهم قائمة".

- لا يكون لأسهم الخزينة أية حقوق في الأرباح التي توزعها الشركة. ويقتصر استحقاق الربح، الذي يتقرر توزيعه، على الأسهم القائمة في تاريخ قرار التوزيع. كما تستبعد أسهم الخزينة من تشكيل الجمعية العامة للشركة، ومن التمثيل فيها.

- على الشركة أن تتصرف في أسهم الخزينة قبل مضي مدة لا تزيد على سنة ميلادية، من تاريخ حصولها عليها، وإلا التزمت بدعوة الجمعية العامة غير العادية للشركة خلال الثلاثين يوماً التالية لمضي تلك المدة لانقاص رأسمال الشركة بمقدار القيمة الاسمية لتلك الأسهم. وذلك وفقاً للإجراءات المقررة لدعوة الجمعية العامة ولإنقاص رأس المال.

٢/٣/٢- فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل:

سبق وأن أشرنا إلى أن الالتزام هو قيد حالي على الشركة، نشأ نتيجة لحدث في الماضي، وتسوية هذا القيد تحتاج إلى التنازل عن، أو التضحية بمورد من الموارد الاقتصادية الحالية المستخدمة في المنشأة. وبمعنى آخر فإن الالتزامات عبارة عن تعهدات قائمة (حالية) للشركة ناتجة عن أحداث وقعت في الماضي، والتي من المتوقع أن ينتج عن سدادها تضحية الشركة بأحد أصولها، أو مصادرها، أو إنشاء التزام آخر.

ورغم تقارب قواعد وأسس قياس، والاعتراف، بالالتزامات والإفصاح عنها، بدرجة كبيرة، إلا أننا سنركز فقط على متطلبات قياس والاعتراف بالقروض طويلة الأجل والإفصاح عنها، باعتبارها من أهم مصادر رأس المال المقترض من ناحية، ولأنها غالبا ما تكون في صورة سندات تتداول في البورصة، من ناحية أخرى.

٢/٣/٢/١- عناصر القروض طويلة الأجل:

تشمل القروض طويلة الأجل كافة القروض البنكية وقرض السندات، التي لا توجد نية لدى الشركة لسدادها خلال السنة المالية، من تاريخ الميزانية. وهي نوع من الالتزامات المالية.

٢/٣/٢/٢- قياس القروض طويلة الأجل:

القاعدة أن يتم قياس القروض طويلة الأجل بالقيمة الحالية لإجمالي المدفوعات المستقبلية (متضمنة الفوائد المستحقة) وذلك باستخدام أسعار الفائدة السائدة.

وعندما يكون القرض طويل الأجل في صورة قرض سندات سيتم قياس قيمة القرض بالقيمة الاسمية للسندات، على أن تقاس الزيادة في سعر الإصدار عن القيمة الاسمية باعتبارها علاوة إصدار، تستخدم في تخفيض عبء الفائدة السنوي، وعلى أن يقاس الفرق في الحالة المعاكسة باعتباره خصم إصدار، يستهلك بالتحميل على مصروف الفوائد.

٢/٣/٢/٣- الاعتراف بالقروض طويلة الأجل:

القاعدة أن يتم الاعتراف بقرض البنك فور حصول الشركة عليه، سواء نقداً أو عيناً. وفي الحالة الأخيرة يساوي القرض القيمة العادلة للأصول الممولة بالقرض. أما قرض السندات، فيتم الاعتراف به فور تخصيص السندات لحاملها، وبالقيمة المحصلة نقداً، أو بالقيمة العادلة للأصول المقدمة كسداد لقسطي الاكتتاب والتخصيص، مع مراعاة الاعتراف بعلاوة أو خصم الإصدار، حسب الحال.

٢/٣/٢/٤- الإفصاح عن القروض طويلة الأجل:

يتطلب الإفصاح عن القروض طويلة الأجل ما يلي:

أ - أن تبوب في الميزانية ضمن الالتزامات، في فئة خاصة بها.

ب - أن يتم الافصاح عن علاوة وخصم إصدار السندات، مضافة أو مطروحة من السندات. ويجوز الإفصاح عن هذين الحسابين منفردين، مع الثبات على طريقة الإفصاح.

جـ - أن يتم الإفصاح عن مصروف الفوائد المستحق على الالتزامات طويلة الأجل، ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.

هـ - أن تتضمن الإيضاحات المتممة كافة المعلومات الخاصة بهذه الالتزامات مثل: تحليل القروض طويلة الأجل، معدلات الفائدة، طريقة استهلاك علاوة وخصم إصدار السندات، عدد السندات، والقيمة الاسمية للسند، وحركة رصيد حسابي علاوة وخصم إصدار السندات.

٣ - مراجعة حقوق الملاك في الشركات المقيدة بالبورصة:

عادة ما تكون مراجعة حقوق الملاك في الشركات المقيدة بالبورصة أكثر صعوبة، بالمقارنة بالوضع في حالة الشركات المساهمة غير المقيدة بالبورصة، والسبب ببساطة وجود العديد من المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة، والتغير المستمر والسريع في حملة الأسهم.

وسوف نركز هنا على مراجعة حقوق الملاك في الشركات المقيدة بالبورصة، وذلك بالتركيز على أهداف هذه المراجعة وأهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، وكذا أهم الحسابات مثل: حساب رأسمال الأسهم، وحساب التوزيعات على حملة الأسهم، وحساب الأرباح المحتجزة، وذلك على النحو التالي:

٣/١- أهداف مراجعة حقوق الملاك:

من الطبيعي أن تتسق أهداف مراجعة حقوق الملاك مع أهداف مراجعة دورة التمويل ككل. ولكن بتحديد أكثر تستهدف مراجعة حقوق الملاك ما يلي:

أ - تحديد مدى ملاءمة سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات على حملة هذه الأسهم.

ب - تحديد مدى سلامة تسجيل عمليات حقوق الملاك.

جـ - تحديد مدى سلامة قياس وعرض، والإفصاح عن، حسابات حقوق الملاك.

٣/٢- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملاك:

يجب على مراقب الحسابات أن يتفهم ويقيم، أهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملاك. ومن أهم هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

٣/٢/١- الاعتماد الصحيح لعمليات حقوق الملاك:

من المعروف أن حساب حقوق الملاك من الحسابات المهمة نسبياً في الشركات المقيدة بالبورصة. ومعنى ذلك أن كافة عمليات حقوق الملاك يراها مراقب الحسابات مهمة نسبياً أيضاً. ولذلك يتطلب الأمر ان يكون معظم هذه العمليات معتمد من جانب مجلس إدارة الشركة، خاصة العمليات التالية:

٣/٢/١/١- عملية إصدار أسهم راس المال:

عندما يتم إصدار أسهم رأس المال، يجب أن يعتمد مجلس الإدارة ما يلي:

أ - نوع السهم الذي سيتم إصداره، وهل سيكون سهماً عادياً أم سهماً ممتازاً؟

ب - عدد الأسهم التي سيتم إصدارها من نوعي الأسهم.

جـ - القيمة الأسمية للسهم.

د - حقوق امتياز الأسهم الممتازة، كأن تكون مجمعة الأرباح، أو مجمعة ومشاركة في الأرباح مثلاً.

هـ - تاريخ إصدار الأسهم.

٣/٢/١/٢- إعادة شراء الشركة لأسهمها:

عندما تقرر الشركة إعادة شراء بعض أسهمها، يجب أن يعتمد مجلس الإدارة ما يلي:

أ - شراء أسهم عادية أم اسهم ممتازة، أم كليهما.

ب - توقيت قيام الشركة بشراء الأسهم.

جـ - سعر شراء السهم.

د - إجراءات الالتزام بقانون الشركات والقرارات واللوائح السارية في هذا الشأن.

٣/٢/١/٣- الإعلان عن التوزيعات على حملة الأسهم:

عندما تقرر الشركة الإعلان عن توزيعات الأرباح على حملة الأسهم، يجب أن يعتمد مجلس الإدارة ما يلي:

أ - شكل توزيعات الأرباح،وهل سيتم توزيع الأرباح نقداً، أم في صورة أسهم مجانية مثلاً.

ب ـ قيمة (نسبة) كوبون السهم
جـ - تاريخ الإعلان عن توزيعات الأرباح على حملة الأسهم
د - تاريخ سداد التوزيعات على حملة الأسهم.

٢/٢/٣- سلامة السجلات و الدفاتر و الفصل بين المهام:

تستهدف الرقابة على حقوق الملاك؛ ضمان الاعتراف بالملاك الفعليين للأسهم في سجلات الشركة، وأن التوزيعات الصحيحة يتم سدادها لأصحابها، ملاك الأسهم، في تاريخ تسجيل هذه التوزيعات، وتدنية سوء استخدام الأصول.

ولذلك فإن من أهم آليات تحقيق هذه الأهداف، للرقابة الداخلية، وجود تحديد سليم، وفصل واضح، بين مهام الأفراد من ناحية، ووجود إجراءات محددة وواضحة، لأغراض إمساك الدفاتر والسجلات، من ناحية أخرى، كما يلي:

١/٢/٢/٣- إجراءات منع التحريف في حقوق الملاك:

من أهم إجراءات منع التحريف في حقوق الملاك ما يلي:

أ - وجود سياسات واضحة، بشأن إعداد شهادات الأسهم، وتسجيل العمليات الخاصة برأسمال الأسهم.

ب ـ قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من كافة بيانات السجلات الخاصة بحقوق الملكية.

جـ ـ التحقق التام، بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية، من عدم خروج الشركة على المتطلبات القانونية واللائحية والقرارات الرسمية ذات الصلة بإصدار الأسهم وإعادة شرائها، وتوزيعها أو الاحتفاظ بها، ومعالجة علاوة الإصدار، بصفة خاصة.

٢/٢/٢/٣- سجل شهادات الأسهم:

يعتبر سجل شهادات الأسهم من أهم آليات الرقابة على أسهم رأس المال. وهو سجل خاص بإصدار، وإعادة شراء، الأسهم على مدار عمر الشركة. ومن أهم البيانات التي يحتوي عليها هذا السجل ما يلي:
أ - عدد شهادات الأسهم.
ب ـ عدد الأسهم المصدرة.

جـ - أسماء أصحاب الأسهم.

د - تاريخ إصدار الأسهم.

هـ - عدد الأسهم التي تم إعادة شرائها، وتاريخ الشراء وسعر الشراء.

و - تحليل التصرفات في الأسهم المعاد شرائها.

٣/٢/٢/٣- دفتر أستاذ مساعد أسهم المساهمين:

هذا الدفتر عبارة عن سجل بالأسهم الموجودة في تاريخ معين. ومن أهم فوائده ما يلي:

أ - يستخدم كوسيلة للرقابة على حركة ودقة سجل شهادات الأسهم.

ب - يستخدم كوسيلة للتحقق من صحة رصيد الأسهم العادية في دفتر الأستاذ العام.

جـ - يعتمد عليه كأساس لسداد التوزيعات على حملة الأسهم.

٤/٢/٢/٣- إجراءات الرقابة على سداد التوزيعات على حملة الأسهم:

وإن كان مراقب الحسابات سوف ينظر للتوزيعات النقدية على حملة الأسهم كواحدة من عمليات المدفوعات، عند مراجعته لدورة النفقات والمدفوعات، وعند مراجعته لدورة الأجور، إلا أنه سيولي اهتماماً خاصاً للرقابة على هذه التوزيعات، مراعياً مدى وجود وتطبيق الإجراءات التالية:

أ - يتم إعداد شيكات التوزيعات على حملة الأسهم من واقع سجل شهادات الأسهم، وبواسطة موظف مسئول عن ذلك، وغير مسئول في نفس الوقت عن إمساك هذا السجل.

ب - يتم مراجعة الشيكات بمعرفة إدارة المراجعة الداخلية من حيث:

- أسماء حملة الأسهم.
- قيمة كل شيك على حدة.
- مطابقة إجمالي الشيكات مع أحجام التوزيعات على حملة الأسهم، من واقع محضر اجتماع مجلس الإدارة.

جـ - يمكن تخصيص حساب جاري فرعي بالبنك لسداد التوزيعات على حملة الأسهم.

٣/٢/٣- الاستعانة بالوكلاء المتخصصين:

يمكن أن تستعين إدارة الشركات المساهمة، التي تتداول أسهمها بالبورصة، بوكيل خبير متخصص، لا يشترط أن يكون أحد السماسرة، بل يمكن أن يكون أحد مكاتب المحاسبة، وذلك لمساعدتها في:

أ - التأكد من عدم مخالفة القوانين واللوائح، فيما يتعلق بعملية إصدار الأسهم.

ب - استيفاء متطلبات هيئة سوق المال، بشأن تسجيل الأسهم.

جـ - التأكد من سلامة عملية إصدار، ثم شراء، الأسهم ثم إلغائها، أو توزيعها على العمال.

د - متابعة سلامة إجراءات نقل ملكية الأسهم.

٣/٣- مراجعة حساب رأسمال الأسهم:

بعد أن ينتهي مراقب الحسابات، كالعادة، من تحديد التحريف المقبول في حساب رأسمال الأسهم، ثم تقدير مستوى الخطر المتلازم، سيقوم بتقدير خطر الرقابة الداخلية. وسيبدأ بعد ذلك في أداء الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة لعمليات رأسمال الأسهم. وفي ضوء تقديره النهائي لخطر الرقابة - في ظل مستوى الخطر المتلازم المقدر سلفاً - سيحدد مستوى خطر الاكتشاف المخطط، للوصول بمستوى خطر المراجعة المقبول عند أدنى مستوى مقبول له.

وسنركز هنا على الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة، ثم اختبارات تفاصيل، حساب رأسمال الأسهم، على النحو التالي:

١/٣/٣- الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة لعمليات رأسمال الأسهم:

عادة ما يركز مراقب الحسابات، عند أداء الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة لعمليات رأسمال الأسهم، على أهداف؛ الوجود، الاكتمال، والدقة فقط من بين أهداف المراجعة الست على مستوى العمليات، والتي سبق وعرضناها، عند تناولنا للوضع المماثل في مراجعة دورات العمليات السابقة.

٣/٣/١/١- بالنسبة لهدف وجود عمليات رأسمال الأسهم:

للوقوف على وجود العمليات الخاصة برأسمال الأسهم، خاصة عمليات إصدار الأسهم، وعمليات إعادة شرائها، وبغض النظر عن سياسات وإجراءات الرقابة على هذه العمليات - التي سبق وأشرنا إليها - فإن الأمر يحتاج من مراقب الحسابات عمل مراجعة مكثفة لهذه العمليات، خاصة من خلال ما يلي:

أ - تحديد طبيعة عمليات إصدار الأسهم، وهل هي؛ أسهم نقدية، أم أسهم عينية؟

ب - طلب الإطلاع على، واختبار، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، التي تخص جلسات النظر في إصدار الأسهم.

جـ - جمع المستندات المؤيدة لاعتماد إصدار الأسهم، خاصة محضر اجتماع مجلس الإدارة.

٣/٣/١/٢- بالنسبة لهدف اكتمال عمليات رأسمال الأسهم:

ربما يكون من السهل على مراقب الحسابات التحقق من أن كافة العمليات الخاصة برأسمال الأسهم تم تسجيلها بالدفاتر. ومن أهم الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة، الملائمة لتحقيق هذا الهدف، ما يلي:

أ - الاستفسار عما إذا كانت الشركة قد استعانت بخبير متخصص في عملية إصدار الأسهم، وإن حدث، يمكن مناقشة وطلب وفحص نسخة من تقريره للإدارة، في هذا الشأن.

ب - طلب مصادقة كتابية من هذا الخبير، لاستيضاح الأمر بشأن عملية إصدار أسهم قامت بها الشركة، ومدى دقة العمليات الموجود فعلاً بالدفاتر.

جـ - فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، خاصة تلك التي سبقت مباشرة تاريخ الميزانية.

د - الإطلاع على، وفحص، سجل الشركة الخاص بالأسهم، لتحديد عمليات إصدار، و /أو إعادة شراء الأسهم.

٣/٣/١/٣- بالنسبة لهدف دقة عمليات رأسمال الأسهم:

مهنياً، من السهل على مراقب الحسابات التحقق من دقة تسجيل عمليات رأسمال الأسهم النقدية، عن طريق طلب مصادقة من البنك الذي يتم التحصيل عن طريقه، أو عن طريق السمسار، وعن طريق تتبع عملية طرح الأسهم للبيع، وصولاً إلى يومية المقبوضات.

أما عملية شراء أسهم الخزينة، فيمكن التحقق من دقتها بتتبع العملية من دفتر اليومية، وصولاً إلى يومية المدفوعات.

كما سيتحقق مراقب الحسابات من دقة تسجيل عملية بيع الأسهم بعلاوة إصدار، عن طريق فحص قيد اليومية، والمطابقة مع سجل الأسهم أيضاً. بالإضافة إلى التحقق من الدقة الحسابية لقائمة الاكتتاب والتخصيص، التي تعدها إدارة الشركة.

أما في حالة تحصيل قيمة الأسهم عيناً فيجب أن يتحقق مراقب الحسابات من سلامة تقويم المفردات العينية، حسب معايير المحاسبة المصرية، ثم يتحقق بعد ذلك من دقة المعالجة المحاسبية.

٣/٣/٢- اختبارات تفاصيل رصيد حساب رأسمال الأسهم:

عادة تقتصر الاختبارات الأساسية لحساب رأسمال الأسهم على اختبارات تفاصيل رصيد هذا الحساب. باعتبار أن الإجراءات التحليلية غير مجدية مهنياً في هذه الحالة، سوى في شأن علاقات ومقارنات محدودة، مثل مقارنة رصيد الحساب وعلاوة الإصدار مع مثيلتها عن عدد من السنوات السابقة.

أضف إلى ذلك أن مراقب الحسابات لن يؤدي كافة اختبارات التفاصيل، لأغراض تحقيق أهداف المراجعة التسع على مستوى رصيد حساب رأسمال الأسهم. وغالباً سيركز فقط على اختبارات التفاصيل الملائمة لهدفي الدقة والعرض والإفصاح، كما يلي:

٣/٣/٢/١- بالنسبة لهدف دقة رصيد حساب رأسمال الأسهم:

يتطلب تحقيق هذا الهدف أن يؤدي مراقب الحسابات اختبارات التفاصيل، لرصيد حساب رأسمال الأسهم، للتأكد من دقة هذا الرصيد. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

- أن يحدد عدد أسهم رأس المال الموجودة في تاريخ الميزانية، وذلك عن طريق طلب وفحص سجل الأسهم، وطلب مصادقة من البنك، الذي تم تحصيل قيمة الأسهم المطروحة للاكتتاب عن طريقه.

ب - يتحقق من دقة قيمة الرصيد، بضرب عدد الأسهم الموجودة في تاريخ الميزانية في القيمة الأسمية للسهم.

جـ - يتحقق من رصيد علاوة إصدار الأسهم، عن طريق طلب وفحص سجل الأسهم، والإطلاع على رصيد بداية السنة، والمصادقة من البنك عن مبلغ علاوة الإصدار للأسهم، التي تم تخصيصها هذه السنة.

د - المطابقة بين عدد الأسهم، الذي تحقق من وجوده في تاريخ الميزانية، وعدد الأسهم التي تم توزيع الكوبونات على حامليها.

٢/٢/٣/٣- بالنسبة لهدف عرض والإفصاح عن رأسمال الأسهم:

يتطلب تحقيق هذا الهدف من مراقب الحسابات أن يؤدي اختبارات التفاصيل الملائمة للتحقق من سلامة عرض، والإفصاح عن، رأسمال الأسهم، بما يتمشى مع معايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح السارية. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - طلب، والاطلاع على، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة بخصوص؛ طرح الأسهم للاكتتاب، قيمة السهم، شراء أسهم الخزينة، وإقرار التوزيعات على حملة الأسهم.

ب - تحليل العمليات الخاصة برأسمال الأسهم، التي سبق وأشرنا إليها.

جـ - التحقق من سلامة توصيف الإدارة لكل نوع من الأسهم؛ أسهم ممتازة، أسهم عادية، اسهم الخزينة، وهكذا.

٤/٣- مراجعة حساب التوزيعات على حملة الأسهم:

مهنياً، ينظر مراقب الحسابات للتوزيعات على حملة الأسهم كعملية -من المفترض أنها - متكررة سنوياً، وليست حساباً له رصيد لنهاية الفترة، اللهم إلا إذا لم تسدد فينشأ رصيد لحساب توزيعات مستحقة لحملة الأسهم، كأحد حسابات الالتزامات.

ومعنى ذلك أن أهداف مراجعة التوزيعات على حملة الأسهم هي أهداف على مستوى العمليات. وكما عرفنا فهي ستة أهداف تشمل؛

الوجود، الاكتمال، الدقة، التصنيف، التوقيت، والترحيل والتلخيص. سنعرض لها، موضحين أهم الاختبارات الأساسية والرقابية لعملية التوزيعات على حملة الأسهم، ثم سنعرض بإيجاز للاختبارات الأساسية لرصيد حساب التوزيعات المستحقة، كما يلي:

٣/٤/١- الاختبارات الأساسية لعملية التوزيعات على حملة الأسهم:

عادة لا يستخدم مراقب الحسابات معاينة الصفات في أداء الاختبارات الأساسية لعملية التوزيعات على حملة الأسهم، لأنه سيراجع كامل عملية التوزيع. وكذا الأمر بالنسبة لاختبارات الرقابة، وذلك على النحو الآتي:

٣/٤/١/١- بالنسبة لهدف وجود عملية التوزيعات على حملة الأسهم:

يعني هذا الهدف أن يتحقق مراقب الحسابات من أن كافة عمليات التوزيعات، المسجلة بالدفاتر، موجودة فعلا. ومن أهم الاختبارات الملائمة لهذا الهدف ما يلي:

أ - يطلب ويفحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، للتحقق من اعتماد المجلس للتوزيعات على حملة الأسهم، وقيمة الكوبون، أو نسبته، لكل سهم، وتاريخ التوزيع.

وللتوضيح: افترض أن عملية التوزيعات المسجلة بالدفاتر كانت بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، ورأسمال الأسهم المصدر والمدفوع مبلغ ١٠٠ مليون جنيه موزع على ١٠٠٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠٠ جنيه، في هذه الحالة يلزم أن يوفر محضر اجتماع مجلس الإدارة دليلا على اعتماد توزيع كوبون للسهم قيمته ١٠ جنيه (١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠٠٠٠ سهم) أو بنسبة ١٠% = [١٠٠٠٠٠٠٠ ÷ ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه] أما عدد الأسهم فقد سبق بيان كيف سيتحقق من وجود ١٠٠٠٠٠٠ سهم في تاريخ الميزانية.

ب - يتحقق مما إذا كانت هناك توزيعات للأرباح تم الإعلان عنها، حسب قرار مجلس الإدارة، ولكنها غير مسجلة بالدفاتر، خاصة قرب نهاية السنة المالية.

جـ - يفحص الملف الدائم لعملية مراجعة حسابات الشركة، لكي يتأكد مما إذا كانت هناك آية قيود على سداد الكوبونات، كما هو الحال في ظل وجود أسهم ممتازة.

٢/١/٤/٣- بالنسبة لهدف اكتمال عملية التوزيعات على حملة الأسهم:

يعني هذا الهدف أن يتحقق مراقب الحسابات من أن عمليات التوزيعات الموجودة قد تم تسجيلها كلها دفترياً. ولذلك سوف يتتبع قرار الإعلان عن، وسداد، التوزيعات، كما يظهر في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وصولاً إلى كل من؛ دفتر يومية المدفوعات، سجل المساهمين، دفتر اليومية العامة، ودفتر الأستاذ العام.

٣/١/٤/٣- بالنسبة لهدف دقة عملية التوزيعات على حملة الأسهم:

لتحقيق هذا الهدف، يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من دقة تـ... عمليات التوزيعات على حملة الأسهم. ومن أهم اختباراته، الملائمة لـهـ الهدف ما يلي:

أ - إعادة حساب إجمالي ... يعات، بناءاً على عدد الأسهم وقيمة كوبون السهم الواحد

ب - طلب ... ي يقوم بالتوزيع، بإجمالي وتواريخ التوزيعات واسم المستفيد.

جـ - التحقق من الدقة الحسابية في يومية المدفوعات وقيد اليومية المركزي في دفتر اليومية العامة.

٤/١/٤/٣- بالنسبة لهدف توقيت عملية التوزيعات على حملة الأسهم:

لتحقيق هذا الهدف سوف يتحقق مراقب الحسابات من أن عملية التوزيعات قد تمت وسجلت في التوقيت الصحيح. وقطعاً ستبدأ الاختبارات من الإطلاع على محضر اجتماع مجلس الإدارة، حيث سيكون توقيتا الإعلان عن التوزيعات وسدادها محددين بوضوح.

ثم يتتبع مراقب الحسابات، بعد ذلك، إثبات الإعلان عن التوزيعات، وإجراءات الإعلان، وصولاً إلى ما تم سداده منها ومتى، وما لم يتم سداده وكيف تم حسابه، ليظهر كالتزام في الميزانية.

٣/٤/١/٥- بالنسبة لهدف تصنيف عمليات التوزيعات على حملة الأسهم:

للوقوف على مدى سلامة تصنيف الإدارة لعمليات التوزيعات على حملة الأسهم، إذا تطلب الأمر ذلك، كما هو الحال في حالة وجود أسهم ممتازة وأسهم عادية، فسوف يطلب مراقب الحسابات، ويتحقق من سجل الأسهم، ويومية المدفوعات، وسجل التوزيعات باعتباره سجلاً رقابياً مطلوباً في هذه الحالة.

٣/٤/١/٦- بالنسبة لهدف الترحيل والتلخيص:

عادة ما يكون التحقق من هذا الهدف أمراً سهلاً بالنسبة لعمليات توزيعات الأرباح على حملة الأسهم. والسبب ببساطة أن التوزيعات غالباً ما تكون غير متكررة من ناحية، والحسابات المرتبطة بها محدودة، من ناحية أخرى.

ولذلك سيتحقق مراقب الحسابات هنا من سلامة ترحيل التوزيعات لسجل المساهمين، وسلامة تلخيصها في يومية المدفوعات، ومطابقة إجمالياتها من واقع كشف حساب البنك، مع ما أقره مجلس الإدارة، وإن هذا الإجمالي استقطع من ربح العام، في حساب التوزيع.

٣/٤/٢- الاختبارات الأساسية لرصيد حساب التوزيعات المستحقة:

يتم التحقق من رصيد حساب التوزيعات المستحقة لحملة الأسهم، باعتباره أحد حسابات الالتزامات الجارية، بأداء الاختبارات الأساسية. والتي تشمل الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل هذا الرصيد.

وقبل تصميم الاختبارات الأساسية، لرصيد هذا الحساب، فمن الطبيعي أن يقدر مراقب الحسابات الخطر المتلازم، مراعياً أن حساب التوزيعات المستحقة لحملة الأسهم من الحسابات الساكنة إلى حد ما، ولذلك فإن خطره المتلازم عادة ما يقدر عند مستوى متوسط أو منخفض. فإذا كانت سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية عليه فعالة - خطر الرقابة منخفض - فعادة ما ستكون الاختبارات الأساسية لرصيد هذا الحساب محدودة.

٣/٤/٢/١- الإجراءات التحليلية:

من أهم وأكثر الإجراءات التحليلية ملاءمة هنا، مقارنة نسبة التوزيعات المستحقة إلى إجمالي التوزيعات المعلن عن توزيعها في نهاية الفترة المحاسبية الحالية، مع ذات النسبة لعدد من الفترات السابقة. ومقارنة رصيد التوزيعات المستحقة في تاريخ الميزانية نفسه، مع ذات الرصيد في نهاية عدد من السنوات السابقة.

وللتوضيح: افترض أن نسبة التوزيعات المستحقة إلى إجمالي التوزيعات المعلنة في ٢٠٠١/١٢/٣١ لإحدى الشركات المساهمة كانت ١٥%، ولكنها في نهاية السنوات الخمسة السابقة تراوحت بين ٥%، ٧%.

ستلفت هذه الزيادة المضاعفة في النسبة انتباه مراقب الحسابات إلى احتمال أن الشركة تواجه أزمة سيولة، واحتمال انخفاض أسعار تداول أسهمها في البورصة، واحتمال أن هناك تعليمات من مجلس الإدارة لها ما يبررها.

٣/٤/٢/٢- اختبارات التفاصيل:

في ضوء ما انتهى إليه مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التحليلية السابقة، فسوف يحدد نوع ومدى وتوقيت اختبارات تفاصيل رصيد حساب التوزيعات المستحقة. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - طلب، والإطلاع على وفحص، محضر اجتماع مجلس الإدارة، لتحديد ما قرره المجلس بشأن إجمالي التوزيعات ونسبة المسدد منها، والمؤجل سداده، ولمتى.

ب - فحص دفتر اليومية وحساب التوزيع وحساب التوزيعات وحساب التوزيعات المستحقة.

جـ - مطابقة يومية المدفوعات مع أستاذ وسجل المساهمين.

د - التحقق من سلامة الإفصاح عن التوزيعات المستحقة في الميزانية.

هـ - التحقق من الإفصاح عن سياسة توزيع الأرباح، ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للشركة.

٣/٥- مراجعة حساب الأرباح المحتجزة:

ينظر مراقب الحسابات لحساب الأرباح المحتجزة كأحد حسابات حقوق الملاك. ومعنى ذلك أن يركز، في مراجعته لهذا الحساب، على أداء الاختبارات الأساسية له كأحد حسابات الخصوم. ويجب التحقق من رصيده في تاريخ الميزانية.

ونعتقد أن أفضل مدخل لأداء الاختبارات الأساسية، لحساب الأرباح المحتجزة ذلك المدخل الذي يركز على التحقق من كل من؛ الحركة الدائنة في حساب الأرباح المحتجزة، الحركة المدينة في حساب الأرباح المحتجزة، دقة حساب الأرباح المحتجزة، وأخيراً الإفصاح عن الأرباح المحتجزة. وذلك بالطبع بعد أداء الاختبارات الخاصة بالمتطلبات الأولية لأداء الاختبارات الأساسية، على النحو التالي:

٣/٥/١- المتطلبات الأولية للتحقق من حركة حساب الأرباح المحتجزة:

قبل أن يبدأ مراقب الحسابات في أداء الاختبارات الأساسية، لرصيد حساب الأرباح المحتجزة، يجب عليه أن:

أ - يحدد مستوى الخطر المتلازم لهذا الحساب. وعادة، يكون هذا الخطر منخفضاً، أي اقل من المتوسط، بسبب قلة الحركة في هذا الحساب، وسنويتها، وعدم تعقد العمليات والتسويات الحسابية والمحاسبية، اللهم إلا ما يرتبط منها بأثر التسويات عن فترات سابقة.

ب يحدد مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة على عمليات هذا الحساب. ومن المفترض أن تكون هذه السياسات والإجراءات أكثر فعالية، وبالتالي يمكنه تحديد مستوى خطر الرقابة متوسطاً، أو حتى أقل من المتوسط.

جـ - يحدد مستوى خطر الاكتشاف المخطط، في ضوء ناتج تقديره لكل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة من ناحية، ومستوى خطر المراجعة المقبول، من ناحية أخرى. وعادة سيقدر مستوى خطر الاكتشاف بأعلى من المتوسط.

- يصمم الاختبارات الأساسية، سواء كانت إجراءات تحليلية أو اختبارات تفاصيل، مراعياً ألا يتوسع فيها بقدر كبير، وأن يركزها في - أو-قرب - نهاية السنة الحالية وبداية السنة المالية التالية، أي حول تاريخ الميزانية، بسبب طبيعة حساب الأرباح المحتجزة.

٢/٥/٣- التحقق من الحركة الدائنة في حساب الأرباح المحتجزة:

مهنيا يجب أن يعد مراقب الحسابات بيانا تحليليا لحساب الأرباح المحتجزة، يحتفظ به في الملف الدائم لعملية مراجعة حسابات الشركة. وقطعا سيوضح هذا البيان كل عملية أثرت في هذا الحساب بالتفصيل الكافي.

ومن الطبيعي أن تتركز الحركة الدائنة في حساب الأرباح المحتجزة في صافي أرباح الفترة. أضف إلى ذلك ناتج التسويات عن الفترات المحاسبية السابقة بسبب عمليات تحريف كان من شأنها التأثير سلبا على نتيجة النشاط في هذه الفترات. ومن أهم اختبارات التحقق من الحركة الدائنة في حساب الأرباح المحتجزة، بهذا المعنى، ما يلي:

أ - طلب والإطلاع على قائمة الدخل عن الفترة.

ب - تتبع قيد اليومية الخاص بتعلية صافي ربح الفترة على الأرباح المحتجزة.

جـ - الاستفسار عن، وفحص مستندات، عمليات التسوية بأثر رجعي، والتي نتج عنها جعل حساب الأرباح المحتجزة دائنا.

وللتوضيح: افتراض أن مراقب حسابات إحدى الشركات المساهمة وجد حساب الأرباح المحتجزة دائنا بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠١/١٢/٣١ ناتج تسوية إهلاك السيارات عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بسبب تخفيض معدل إهلاك السيارات بأثر رجعي اعتبارا من ٢٠٠٠/١/١. في هذه الحالة سيطلب مستندات التسوية والقرارات المؤيدة لها، ويستفسر عن السبب في ذلك وهل تم الإفصاح عن ذلك ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ أم لا.

٣/٥/٣- التحقق من الحركة المدينة في حساب الأرباح المحتجزة:

تتمثل الحركة المدينة في حساب الأرباح المحتجزة، بصفة أساسية في، صافي خسارة الفترة، التوزيعات المعلن عن توزيعها على حملة الأسهم، وناتج التسويات عن الفترات المحاسبية السابقة، بسبب عمليات تحريف كان من شأنها التأثير إيجابا على نتيجة النشاط في هذه الفترات.

ومن أهم اختبارات التحقق من الحركة المدينة في حساب الأرباح المحتجزة، بهذا المعنى، ما يلي:

أ - طلب والإطلاع على قائمة الدخل عن الفترة.

ب - تتبع قيد اليومية الخاص بتحميل حساب الأرباح المحتجزة بصافي خسارة الفترة.

جـ - التحقق من دقة حساب، واعتماد وتحميل حساب الأرباح المحتجزة، بالتوزيعات - على حملة الأسهم - المعلن عنها.

د - فحص، والاستفسار عن، عمليات التسوية بأثر رجعي، والتي نتج عنها جعل حساب الأرباح المحتجزة مديناً.

وللتوضيح: افترض أن مراقب الحسابات وجد حساب الأرباح المحتجزة مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠١/١٢/٣١ ومجمع إهلاك الأثاث دائناً بهذا المبلغ. وذلك لأن إدارة الشركة قررت زيادة قسط اهلاك الأثاث بأثر رجعي اعتباراً من ٢٠٠٠/١/١. في هذه الحالة سوف يستفسر عن، ويطلب ويفحص المستندات والقرارات، ومن ثم الإفصاح عن، تعديل إهلاك الأثاث بأثر رجعي اعتباراً من ٢٠٠٠/١/١ بداية السنة المالية السابقة.

٤/٥/٣- التحقق من دقة رصيد حساب الأرباح المحتجزة وسلامة تصنيف العمليات الخاصة به:

لاستكمال التحقق من رصيد حساب الأرباح المحتجزة، فإن مراقب الحسابات سيؤدي الاختبارات اللازمة للوقوف على دقة عمليات هذا الحساب وتحديد رصيده، وسلامة تصنيف هذه العمليات. ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ - حصر كافة عمليات الحركة الدائنة والحركة المدينة في حساب الأرباح المحتجزة والتأكد من سلامة توجيهها المحاسبي، ودقة هذا التوجيه.

ب - التحقق من سلامة المستندات المؤيدة لهذه العمليات.

جـ - تحديد وفحص أية عمليات مؤثرة على رصيد حساب الأرباح المحتجزة، ولم تسجل وترحل لهذا الحساب.

د - التحقق من سلامة تعديل رصيد الأرباح المحتجزة بنتيجة نشاط السنة المالية الحالية

هـ - فحص مدى دقة تحميل حساب الأرباح المحتجزة بإجمالي قيمة التوزيعات، التي أعلنها مجلس الإدارة، بعد إعادة حساب هذه التوزيعات، بالرجوع إلى سجل الأسهم وكوبون السهم الواحد.

٣/٥/٥- التحقق من صحة الإفصاح عن الأرباح المحتجزة:

للتحقق من صحة الإفصاح عن حساب الأرباح المحتجزة في الميزانية، سوف يتأكد مراقب الحسابات من: الإفصاح عن هذا الحساب ضمن حقوق الملاك، مما إذا كانت هناك قيود على سداد كوبونات الأسهم لأصحابها، وما إذا كانت هناك اتفاقات بين الشركة وحملة الأسهم بشأن كيفية سداد الكوبونات وطريقة السداد ونوع التوزيع، هل هو نقداً أم في صورة أسهم مجانية مثلاً.

ويجب أن يتحقق مراقب الحسابات من تمشي هذا الإفصاح، سواء بالميزانية أو ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، مع معايير المحاسبة المصرية من جهة، والقوانين واللوائح والقرارات الملزمة، التي أشرنا إليها سلفاً، من ناحية أخرى.

٤ - مراجعة قرض السندات في الشركات المقيدة بالبورصة:

مهنياً ينظر مراقب الحسابات لمراجعة قرض السندات كمراجعة لأحد حسابات الالتزامات بصفة عامة، باعتبار أن الالتزامات عبارة عن تعهدات على الشركة للغير، يجب قياسها والاعتراف بها والإفصاح عنها في ظل التزام تام بمعايير المحاسبة المصرية، وكذا القوانين واللوائح السارية ذات الصلة.

وباتباع مدخل الأهمية النسبية وخطر المراجعة وارتباط اختبارات وإجراءات المراجعة بأهداف المراجعة على مستوى العمليات والأرصدة، فسوف نعرض هنا لأهمية وأهداف مراجعة قرض السندات، أهمية وأهداف هذه المراجعة، الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة لعمليات قرض السندات.

الفصل الخامس

تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية

مقدمة الفصل:

نتناول بالدراسة في هذا الفصل تقرير مراقب الحسابات عن أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة وتعديلات هذا التقرير أيضاً وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ٧٠٠، ٧٠١ والدولية ٧٠٠، ٧٠١، ٧٠٥، ٧٠٦. وفي سبيل ذلك فسوف تركز الدراسة في هذا الفصل على ما يلي:

- تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية.
- العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات في عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.
- تقرير مراقب الحسابات.
- تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التي تمت طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو ببلد ما.
- المعلومات الإضافية التي لم تتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- الأمور التي لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات.
- الأمور التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات.
- الظروف التي قد ينتج عنها تعديل التقرير برأي خلاف الرأي غير المتحفظ.

بداية تجدر الإشارة إلى أن معيار المراجعة المصري (٧٠٠) يركز على تقرير مراقب الحسابات غير المعدل، ويمكن ملاحظة ما يلي بشأن هذا المعيار:

أ) يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المصمم لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية ويوفر هذا المعيار أيضاً ارشادات عن الأمور التي يقوم المراقب بدراستها لتكون رأي على تلك القوائم المالية. وكما يصف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "**الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها**"، فإن "**القوائم المالية ذات الأغراض العامة**" هي قوائم مالية معدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتلبي الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين.

ب) يناقش هذا المعيار الظروف التي يكون مراقب الحسابات قادراً فيها على التعبير عن رأي غير متحفظ، ولا يكون هناك ضرورة لإجراء تعديل في تقرير مراقب الحسابات ويهدف معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "**التعديلات على تقرير مراقب الحسابات**" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق **بالتعديلات في تقرير** **الحسابات**، كوضع فقرة توضيحية بعد الرأي **أو** إصدار رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إصدار رأي عكسي.

جـ) يهدف معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠)، "**تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة**"، إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بشكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة:

جـ/١. مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة طبقاً لأسس محاسبية شاملة أخرى.

جـ/٢. أحد مكونات مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام أو الغرض الخاص، مثل قائمة مالية واحدة أو حسابات محددة أو عناصر حسابات أو بنود في قائمة مالية.

جـ/٣. الالتزام بالاتفاقات التعاقدية.

جـ/٤. القوائم المالية الملخصة.

١ - تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية:

Auditor Report

بصفة عامة يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات تعبيراً واضحاً عن رأيه على القوائم المالية.

كما هو منصوص عليه في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)، فإن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

وينص رأي مراقب الحسابات على مجموعة كاملة[١] من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق عرض عادل (يشار إليها لأغراض هذا المعيار بـ "القوائم المالية") عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة "**طبقاً لإطار إعداد التقرير المالية المطبق**".

---

(١) كما هو موضح في الفقرة "٣٥" من معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الهدف من والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية" فإن إطار إعداد التقارير المالية يحدد ما يشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وتشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي وملخص عن السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

١/١. إطار إعداد التقارير المالية المطبق:

إن حكم مراقب الحسابات فيما يتعلق بما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة يتم في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وكما تمت مناقشة ذلك في معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) **"شروط التكليف بعمليات المراجعة"** فإنه بدون إطار إعداد تقارير مالية مقبول، لا يكون لدى مراقب الحسابات مقاييس محددة مناسبة لتقييم القوائم المالية الخاصة بالمنشأة. ويصف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) مسئولية المراقب لتحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي أعتمدته الإدارة لإعداد القوائم المالية مقبول أم لا.

وفي حالة القوائم المالية التي تقع داخل نطاق هذا المعيار، فإن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المقبول لإعداد القوائم المالية ذات الأغراض العامة سيسفر عن قوائم مالية تحقق عرض عادل وواضح إلا في الحالات النادرة جداً والتي سيتم مناقشتها لاحقاً.

وعلى الرغم من أن إطار إعداد التقارير المالية قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث إلا أنه في العادة ما يشمل مبادئ كافية يمكن أن تمثل أساساً لتطوير وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتسق مع المفاهيم الواردة في متطلبات الإطار.

وبذلك يوفر إطار إعداد التقارير المالية سياجاً لتقييم مراقب الحسابات للعرض العادل والواضح للقوائم المالية ويتضمن ذلك ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية وعرضها طبقاً للمتطلبات المحددة لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لفئات محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٢/١. تكوين رأي على القوائم المالية:

ينبغي على المراقب تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية، مع مراعاة ما يلي:

أ) عند تكوين رأي على القوائم الماليـة، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت هناك درجة تأكد مناسبة تتعلق بما إذا كانت القوائم المالية مأخوذة ككل خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة، استناداً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويتضمن ذلك استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية[1] لمستوى منخفض مقبول نسبياً وتقييم آثار التحريفات المحددة[2] التي لم يتم تصحيحها.

ب) يرتبط تكوين رأي بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وتعرض طبقاً للمتطلبات المحددة لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لفئة محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويتضمن هذا التقييم دراسة ما يلي في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق:

ب/١. ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية وملائمة للظروف.

ب/٢. ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة مناسبة للظروف.

ب/٣. ما إذا كانت المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية ويمكن مقارنتها وفهمها.

ب/٤. ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكن المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة والمؤثرة على المعلومات التي أدرجت في القوائم المالية، على سبيل المثال، في حالة

---

(١) راجع معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها".

(٢) راجع معيار المراجعة رقم (٣٢٠) "الأهمية النسبية في المراجعة".

القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، على المركز المالي للمنشأة وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية.

جـ) يرتبط تكوين رأي بخصوص ما إذا كانت القوائم الماليه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، أيضاً تقييم العرض العادل للقوائم المالية. ويقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية، بعد أية تعديلات قامت بها الإدارة كنتيجة لعملية المراجعة تتفق مع تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها.

ويقوم المراقب بدراسة العرض الكلي وهيكل ومحتوى القوائم المالية. كما يقوم المراقب أيضاً بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات والإيضاحات تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة عن المعلومات التي تم إدراجها في القوائم المالية في سياق إطار إعداد التقارير المالية. وتساعد الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في أو قرب نهاية عملية المراجعة في دعم الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء عملية المراجعة وتساعد في التوصل إلى النتيجة العامة التي ترتبط بالعرض العادل للقوائم المالية.

٣/١. الحالات النادرة جداً التي ينتج عنها قوائم مالية مضللة عند تطبق إطار إعداد التقارير المالية:

كما تمت مناقشته في معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) يدرس المراقب إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية عند التفكير في قبول مهمة المراجعة. وعادة ما ينتج عن تطبيق إطار إعداد تقارير مالية يكون مقبول لإعداد قوائم مالية ذات الأغراض العامة، قوائم مالية تحقق عرض عادل وواضح.

ومع ذلك ففي بعض الحالات النادرة للغاية يمكن أن ينتج عن تطبيق مطلب محدد في إطار مقبول لإعداد قوائم مالية ذات الأغراض العامة، قوائم مالية تكون مضللة في الظروف المحددة للمنشأة، وبعض أطر إعداد التقارير المالية المقبولة لإعداد قوائم مالية ذات الأغراض العامة تعترف ضمنيا أو صراحة أن هناك حالات نادرة للغاية يكون من الضر ي

للقوائم المالية أن تبتعد عن مطلب محدد في الإطار وذلك لتحقيق هدف العرض العادل والواضح للقوائم المالية كما توفر هذه الأطر إرشادات عن الإفصاحات المطلوبة. وقد لا توفر أطر إعداد تقارير مالية أخرى أية إرشادات عن هذه الحالات على الرغم من أنها أطر مقبولة لإعداد قوائم مالية ذات أغراض عامة.

وإذا واجه مراقب الحسابات حالات تجعله يستنتج أن الالتزام بمطلب محدد يسفر عن قوائم مالية مضللة، يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقرير مراقب الحسابات، وتعتمد أية تعديلات ملائمة لتقرير مراقب الحسابات – إن وجدت – على كيفية معالجة الإدارة للموضوع في القوائم المالية وكيفية تعامل إطار إعداد التقارير المالية من هذه الحالات النادرة (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١)).

٢ - العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات في عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية:

يؤدي الاتساق في تقرير مراقب الحسابات عندما يتم أداء عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية إلى تعزيز المصداقية بحيث يسهل تحديد عمليات المراجعة التي تمت طبقاً لمعايير المراجعة المعترف به، كما تساعد على تعزيز فهم القارئ في تحديد الحالات غير العادية عند حدوثها.

وتوضح الفقرات التالية من هذا المعيار المتطلبات المرتبطة بالعناصر التالية في تقرير مراقب الحسابات عندما يتم أداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية. وفيما يلي العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات:

- عنوان التقرير.
- الموجه إليهم التقرير.
- الفقرة الافتتاحية.
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.

- مسئولية مراقب الحسابات.
- فقرة الرأي.
- أي متطلبات إلزامية أخرى.
- توقيع مراقب الحسابات.
- تاريخ تقرير مراقب الحسابات.
- عنوان مراقب الحسابات.

١/٢. عنوان التقرير:

يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات بعنوان يشير بوضوح أنه تقرير مراقب الحسابات.

ويجب أن يعنون التقرير بعبارة "**تقرير مراقب الحسابات**" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين، مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.

٢/٢. الموجه إليهم التقرير:

يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة التي تحددها ظروف العملية والشكل القانوني للمنشأة.

ويوجه التقرير عادة إلى **المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين**.

٣/٢. الفقرة الافتتاحية:

يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية في تقرير مراقب الحسابات، المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية والقوائم المالية التي تم مراجعتها، كما يجب أن تحدد الفقرة الافتتاحية أيضاً ما يلي:

- تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تكون المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

- الإشـارة إلـى ملخـص السياسات المحاسـبية الهامـة وغيرهـا مـن الإيضاحات المتممة.
- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.

وعادة ما يتم الوفاء بهذا المتطلب بذكر أن المراقب قام بمراجعة القوائم المالية المرفقة للمنشأة، والتي تشمل (ذكر عناوين المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتحديد التاريخ والفترة التي تغطيها تلك القوائم المالية) والإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة. وبالإضافة إلى ذلك عندما يكون المراقب على دراية بأن القوائم المالية ستدخل ضمن كتيب يحتوي على معلومات أخرى مثل التقرير السنوي، يدرس المراقب الحاجة إلى تحديد أرقام الصفحات التي تعرض فيها القوائم المالية، إذا كان شكل العرض يسمح بذلك، وهذا يساعد القراء على تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها تقرير المراقب.

ويشمل رأي مراقب الحسابات المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وفي حالة القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية فتشمل: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

وفي بعض الظروف يمكن أن تختار المنشأة طواعية أن تقدم مع القوائم المالية معلومات إضافية لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية. فعلى سبيل المثال يمكن أن تعرض المعلومات الإضافية لتعزيز فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية أو لتقديم مزيد من الشرح لبنود محددة في القوائم المالية. ومثل تلك المعلومات عادة ما تقدم إما في جداول مرفقة أو كإيضاحات إضافية. ويكون من المهام للمراقب أن يكون مقتنعاً أنه قد تم فصل المعلومات الإضافية التي لا يغطيها رأي مراقب الحسابات فصلاً واضحاً كما تمت مناقشته في الفقرات من "٦٧" إلى "٧١" من هذا المعيار.

وفي بعض الظروف لا يمكن التفرقة بين المعلومات المرفقة والقوائم المالية بصورة واضحة بسبب طبيعتها وكيفية عرضها. ويغطي رأي مراقب الحسابات مثل تلك المعلومات المرفقة، على سبيل المثال يغطي رأي المراقب الإيضاحات أو الجداول المرفقة التي يتم الإشارة إليها في القوائم المالية.

ولا تكون المعلومات المرفقة التي تعرض كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية بحاجة لأن يشار إليها بصورة محددة في الفقرة الافتتاحية في تقرير مراقب الحسابات عندما تكون الإشارة للإيضاحات في وصف مكونات القوائم المالية في الفقرة الافتتاحية كافياً.

٤/٢. مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

يجب أن ينص تقرير المراقب على أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتتضمن هذه المسئولية ما يلي:

- تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية مرتبطة بالإعداد والعرض العادل والواضح لقوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
- عمل تقريرات محاسبية ملائمة للظروف.

إن القوائم المالية هي إقرارات الإدارة، فالإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وعلى سبيل المثال في حالة القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية تكون الإدارة مسئولة عن إعداد قوائم مالية تعرض بصورة عادلة وواضحة المركز والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. وللتحقق من القيام بهذه المسئولية، تقوم الإدارة بتصميم وتنفيذ رقابة داخلية لمنع أو اكتشاف

التحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ وتصحيحها لضمان مصداقية التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.

ويتطلب إعداد القوائم المالية قيام الإدارة بإصدار أحكام شخصية في عمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف بالإضافة إلى اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وتتخذ تلك الأحكام في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

وقد تنشأ ظروف يكون من المناسب لمراقب الحسابات فيها أن يضيف إلى وصف مسئوليات الإدارة الواردة في الفقرة رقم "٢٨" ليعكس مسئوليات إضافية للإدارة ترتبط بإعداد القوائم المالية وعرضها في سياق طبيعة المنشأة.

ويستخدم مصطلح الإدارة في هذا المعيار لوصف أولئك المسئولون عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً. وقد تكون هناك مصطلحات أخرى ملائمة ترتبط بالشكل القانوني للمنشأة.

٢/٥. مسئولية مراقب الحسابات:

يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن مسئوليته هي إبداء رأي على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها.

وينص تقرير مراقب الحسابات على أن مسئوليته هي إبداء الرأي على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها وذلك لتفرقته عن مسئولية الإدارة المتمثلة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً.

ويجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية، كما يجب أن يشرح التقرير أيضاً أن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المراقب بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم المراقب بتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.

ويجب الإشارة إلى المعايير المستخدمة لأنها توضح للقارئ أن عملية المراجعة تمت طبقاً للمعايير الموضوعة.

ويحدد معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ما هو مطلوب للقيام بعملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وتشرح الفقرة "١٤" من هذا المعيار أن المراقب لا يمكن وصف عملية المراجعة بأنها قد تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ما لم يكن المراقب قد التزم تماماً بكل معايير المراجعة المصرية المرتبطة بعملية المراجعة هذه.

ويجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة وذلك بأن ينص على ما يلي:

- أن عملية المراجعة ترتبط بأداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالقيم والافصاحات في القوائم المالية.
- أن الإجراءات التي تم اختيارها تعتمد على حكم المراقب الشخصي، ويتضمن ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج سواء عن الغش أو الخطأ. وعند عمل تقييم للخطر يقوم المراقب بدراسة الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد وعرض المنشأة للقوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وذلك لتصميم إجراءات مراجعة ملائمة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء الرأي على مدى كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الظروف التي يطلب فيها من المراقب أيضاً إبداء الرأي على كفاءة الرقابة الداخلية مع مراجعة القوائم المالية، ينبغي على المراقب أن يقوم بحذف عبارة "دراسة المراقب للرقابة الداخلية لا تتم بغرض إبداء الرأي عن مدى كفاءة الرقابة الداخلية".
- أن المراجعة تشمل أيضاً تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى العرض العام للقوائم المالية.

ويجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن المراقب يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها المراقب تعتبر كافية ومناسبة لتوفير أساس يستند عليه في بناء رأيه.

٦/٢. فقرة الرأي:

يتم إبداء رأي غير متحفظ عندما ينتهي المراقب إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

وعند إبداء رأي غير متحفظ فينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات على أن رأي المراقب أن القوائم المالية **تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

وعند عدم استخدام معايير المحاسبة المصرية كإطار لإعداد التقارير المالية ينبغي عند الإشارة لإطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي إلى المنطقة أو بلد المنشأة الخاصة بإطار إعداد التقارير المالية هذا.

وينص تقرير مراقب الحسابات على أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، عن المعلومات التي صممت القوائم المالية لتوصيلها (والتي تتحدد طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية). وفي حالة القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، يقوم المراقب بإبداء رأي أن القوائم المالية **تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة وعن نتيجة أدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملاك عن الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.**

ولإسداء النصح للقارئ بالسياق الذي يتم فيه التعبير عن رأي المراقب، يحدد رأي مراقب الحسابات إطار إعداد التقارير المالية المطبق والذي يُبنى عليه القوائم المالية، وعندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق ليس معايير المحاسبة المصرية، يقوم رأي المراقب أيضاً بتحديد المنطقة أو بلد المنشأة لإطار إعداد التقارير المالية. ويقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمصطلحات كما يلي:

- "......... طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية".
- "......... طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (أسم البلد)".

وعندما تكون هناك متطلبات قانونية وتنظيمية، يقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق كما يلي:

"............. طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ومتطلبات قانون ...."

٢/٧. أمور أخرى:

يمكن أن تتطلب المعايير أو القوانين أو الممارسات العامة المتفق عليها في منطقة أو تسمح للمراقب في الإسهاب في أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسئوليات المراقب في مراجعة القوائم المالية أو لتقرير مراقب الحسابات على تلك القوائم، في هذه الحالة يمكن معالجة مثل تلك الأمور في فقرة منفصلة تعقب فقرة رأي مراقب الحسابات.

٢/٨. المتطلبات الإلزامية الأخرى:

يمكن أن يطلب من مراقب الحسابات القيام بأداء إجراءات محددة إضافية أو إبداء الرأي على أمور محددة مثل: كفاية الدفاتر المحاسبية والسجلات أو سلامة عملية جرد المخزون ..... ألخ.

وقد تتطلب القوانين ذات الصلة من مراقب الحسابات أن يعد تقريراً عن تلك المسئوليات الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية وفي حالات أخرى، يمكن أن يطلب من المراقب أو يسمح له بأن يعد تقرير منفصل.

وعندما يقوم مراقب الحسابات بالتعبير عن المتطلبات القانونية أو الإلزامية الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات الصادر على القوائم المالية، فينبغي التقرير عن ذلك في قسم منفصل في تقرير المراقب يعقب فقرة الرأي.

ويبدي المراقب رأيه عن المتطلبات القانونية والإلزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير وذلك ليميز تمييزاً واضحاً بينها وبين مسئوليات المراقب تجاه القوائم المالية ورأيه بشأنها.

٩/٢. توقيع مراقب الحسابات:

يجب أن يوقع تقرير مراقب الحسابات، يكون توقيع التقرير بالأسم الشخصي للمراقب أو بأسم المؤسسة إذا سمحت القوانين بذلك.

١٠/٢. تاريخ تقرير مراقب الحسابات:

ينبغي على المراقب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية **بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراقب على أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي سيبني عليها الرأي على القوائم المالية.** ويجب أن تشتمل أدلة المراجعة الكافية والملائمة الدليل على أن المجموعة الكاملة من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة أعدت وأن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها أكدوا على تحملهم مسئولية هذه القوائم.

إن تاريخ التقرير ينبئ القارئ أن المراقب قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ. أما مسئولية المراقب عن الأحداث والمعاملات بعد هذا التاريخ فيتم شرحها في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) **"الأحداث اللاحقة"**.

وحيث أن رأي المراقب يكون على القوائم المالية وأن القوائم المالية تكون مسئولية الإدارة، فإن المراقب لا يكون في موقف يجعله يستنتج أنه قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة إلى أن يحصل على أدلة بأن الإدارة أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية وقبلت تحمل مسئوليتها.

ويحدد القانون واللوائح المسئولون عن عملية الاعتماد اللازمة. وفي مثل هذه الحالات، يحصل المراقب على أدلة على هذا الاعتماد قبل أن

يؤرخ التقرير لذا يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية.

وتتطلب القوانين المصرية الموافقة النهائية للمساهمين على القوائم المالية، ولا تعتبر الموافقة النهائية للمساهمين ضرورة للمراقب ليتوصل لنتيجة أنه قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. وتحقيقاً لأغراض هذا المعيار فإن تاريخ اعتماد القوائم المالية هو التاريخ الذي تحدد فيه الإدارة أنها أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية.

١١/٢. عنوان مراقب الحسابات:

يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

٣ - تقرير مراقب الحسابات:

يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً، ويشمل التقرير المكتوب كلاً من التقارير الورقية المكتوبة والتقارير المكتوبة في صيغة الكترونية.

وفيما يلي نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة أعلاه في هذا المعيار بالنسبة لعملية مراجعة للقوائم المالية معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ويصور هذا التقرير غير المعدل التعبير عن رأي غير متحفظ. وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية يفترض النموذج أن للمراقب مسئوليات أخرى مطلوبة بموجب القوانين المصرية.

مثال: خلص الأستاذ تامر عبد الوهاب من مراجعة حسابات شركة الدقهلية للغزل والنسج ش. م. م عن سنة ٢٠٠٩ إلى أن القوائم المالية للشركة خالية من التحريفات الجوهرية، وأعد تقرير غير معدل مؤرخ في ٢٠١٠/٣/٤.

فكيف يظهر هذا التقرير؟

الإجابة

تقرير مراقب الحسابات

السادة/ مساهمو شركة الدقهلية للغزل والنسج

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة الدقهلية للغزل والنسج والملابس شركة مساهمة مصرية والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل

عمليـة المراجعـة أيضـاً تقييم مـدى ملاءمـة السياسات المحاسـبية والتقـديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت بـه القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الـــرأي:

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالـة ووضـوح، في جميـع جوانبهـا الهامـة، عـن المركـز المـالي لـشركة الدقهليـة للغـزل والنـسج فـي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، وعن أدائها المـالي وتدفقاتها النقديـة والتغير في حقوق ملاكها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظـام الشركة على وجوب إثباتـه فيها وقد وجدت القوائم الماليـة متفقـة مـع مـا هـو وارد بتلك الحـسابات، وقـد تـم جـرد المخـزون بمعرفـة إدارة الـشركة طبقـاً للأصـول المرعية[١].

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبـات القـانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع مـا هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

المحاسبون المصريون

تامر عبد الوهـــــاب

س م م ١٢٣٠٨

المنصورة في ٢٠١٠/٣/٤

١٠ ميدان أم كلثوم

(١) في حالة الشركات الصناعية تعدل هذه الفقرة لتصبح كما يلي "تمسك الشركة حـسابات ماليـة منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، كما تطبق الشركة نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقـد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

٤ - تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التي تمت طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو ببلد ما:

يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بأداء عملية المراجعة بالاستعانة بكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو بلد ما (وتحقيقاً لأغراض هذا المعيار يشار إليها بـ "معايير المراجعة المحلية").

ولا ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات لعملية مراجعة تم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية (إلا عندما يكون المراقب قد التزم تماماً بجميع معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بعملية المراجعة).

ويمكن أن يشير مراقب الحسابات لعملية مراجعة تم أداؤها طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية بالإضافة إلى معايير مراجعة محلية، عندما يلتزم المراقب بكل من معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بعملية المراجعة ويقوم بأداء أية إجراءات إضافية ضرورية للالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بهذه المنطقة، أو هذا البلد.

وتكون الإشارة لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة المحلية غير ملائمة إذا كان هناك اختلاف بين متطلبات إعداد التقارير المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات في معايير المراجعة المصرية وفي معايير المراجعة المحلية والتي تؤثر على رأي المراقب أو الحاجة لإضافة فقرة توجيه الأنتباه في الظروف المحددة، على سبيل المثال، بعض معايير المراجعة المحلية تمنع المراقب من إضافة تأكيد في فقرة توجيه الانتباه لإلقاء الضوء على مشكلة تتعلق بفرض الاستمرارية.

وبينما يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) من المراقب أن يقوم بتعديل التقرير عن طريق إضافة تأكيد في فقرة توجيه الأنتباه في مثل هذه الظروف. ففي حالة مثل هذه الاختلافات يشير تقرير المراقب فقط إلى معايير المراجعة (إما معايير المراجعة المصرية أو معايير

المراجعة المحلية ذات الصلة)، التي يكون المراقب قد ألتزم بمتطلبات إعداد التقارير طبقاً لها.

وعندما يشير تقرير المراقب لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة لمنطقة أو بلد محدد، ينبغي أن يحدد تقرير المراقب في هذه الحالة المنطقة أو بلد المنشأ لمعايير المراجعة.

وعندما يعد مراقب الحسابات تقريره باستخدام النموذج أو الصيغة التي يحددها القانون أو اللائحة أو معايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحددة، فينبغي أن يشير التقرير لعملية المراجعة التي تم أداؤها طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحدد فقط في حالة إذا شمل تقرير مراقب الحسابات على ما يلي كحد أدنى:

- عنوان التقرير.
- الموجه إليهم التقرير (حسبما تتطلب ظروف المهمة).
- فقرة افتتاحية تحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها.
- وصف لمسئولية إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً.
- وصف لمسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم المالية ونطاق عملية المراجعة التي تشمل:
  - الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة محددة و بلد ما.
  - وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه.
- فقرة الرأي على القوائم المالية وتتضمن إبداء الرأي على القوائم المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد القوائم المالية. (ويشمل ذلك تحديد بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية وذلك عندما لا تستخدم معايير المحاسبة المصرية).

- توقيع مراقب الحسابات.
- تاريخ التقرير.
- عنوان مراقب الحسابات.

قد يضطر المراقب التزاماً بقانون محلي أو لائحة أن يستخدم نموذج أو صيغة في التقرير تختلف عن تلك الموصوفة في هذا المعيار. وعندما ترتبط الاختلافات فقط بالنموذج أو الصيغة لتقرير المراقب سيعتبر المراقب أنه التزم بمتطلبات إعداد التقارير الخاصة بمعايير المراجعة المصرية بشرط أن يتضمن التقرير – على الأقل – كل من العناصر المحددة في هذا المعيار حتى لو كان يستخدم نموذج أو صيغة تحددها القوانين أو اللوائح المحلية. وعندما لا تتعارض متطلبات محددة في منطقة ما مع معايير المراجعة المصرية، يقوم المراقب باعتماد النموذج والصيغة المستخدمة في هذا المعيار حتى يمكن للقراء أن يميزوا بسهولة أن تقرير مراقب الحسابات أعد عن عملية مراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.

٥ - المعلومات الإضافية التي لم تتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها:

يجب أن يكون المراقب على قناعة بأن أية معلومات إضافية تعرض مع القوائم المالية التي لم يغطيها رأي المراقب، يتم تمييزها تمييزاً واضحاً عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

وكما ذكر في الفقرات السابقة من هذا المعيار يمكن أن يطلب من المنشأة أو يمكن أن تختار الإدارة أن تضيف معلومات إضافية مع القوائم المالية. ويفترض أن رأي المراقب يغطي المعلومات الإضافية التي لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية بسبب طبيعتها وكيفية عرضها. لذا يجب أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت المعلومات الإضافية قد تم عرضها بطريقة يمكن أن تفسر بأنها قد تم تغطيتها من قبل المراقب.

وإذا كان هذا هو الحال، يطلب المراقب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات. فيقوم مراقب الحسابات على سبيل المثال بدراسة أين تعرض المعلومات التي لم تتم مراجعتها وموقعها من القوائم المالية. وما إذا كانت قد عرفت بوضوح بأنها لم تتم مراجعتها" كما يسأل المراقب الإدارة إزالة أي إشارة في القوائم المالية إلى المعلومات الإضافية أو الإفصاحات التي لم تتم مراجعتها لأن التمييز بين المعلومات التي تم مراجعتها والتي لم تتم مراجعتها لن يكون واضحاً بما فيه الكفاية. أما بالنسبة للإفصاحات التي لم تتم مراجعتها والتي تختلط بالإفصاحات التي تمت مراجعتها يمكن أيضاً أن يُساء تفسيرها على اعتبار أن كليهما تمت مراجعته.

وبناءً عليه يسأل مراقب الحسابات المنشأة بأن تضع المعلومات التي لم تتم مراجعتها خارج مجموعة القوائم المالية، أو، إذا لم يكن ذلك ممكناً فعلى الأقل، أن تضع الإفصاحات التي لم تتم مراجعتها معاً في نهاية الإفصاحات المطلوبة مع القوائم المالية ويضع لها عنوان "لم تتم مراجعتها".

وكما ذكرنا سلفاً عندما يكون مراقب الحسابات على دراية بأن القوائم المالية ستوضع في مستند يحتوي على معلومات أخرى، يمكن أن يدرس المراقب، إذا سمح شكل العرض بذلك، تحديد أرقام الصفحات التي تعرض بها القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقرير مراقب الحسابات وهذا يساعد القارئ على التفرقة بين القوائم المالية التي تمت مراجعتها والمعلومات التي لم يغطيها رأي المراقب.

وإذا انتهى المراقب إلى أن العرض الذي تقدمه المنشأة لأي معلومات إضافية لم تتم مراجعتها لا يفرق بصورة كافية عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها فينبغي على المراقب أن يشرح في التقرير أن هذه المعلومات لم تتم مراجعتها.

ولا تعفي حقيقة أن المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها المراقب من مسئولية قراءة هذه المعلومات لتحديد التعارضات الهامة والمؤثرة في

القوائم المالية التي تمت مراجعتها. وتتماشى مسئوليات المراقب فيما يخص المعلومات الإضافية التي لم تتم مراجعتها مع تلك المنصوص عليها في معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠)، "**المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها**".

٦ - فرض الاستمرارية وأوجه عدم التأكد الجوهرية:

في بعض الظروف يمكن إضافة فقرة توجيه الانتباه إلى تقرير الفحص المحدود دون التأثير على إستنتاج المراقب، وذلك للتركيز على أمر يتم إضافته في إيضاح متمم للقوائم المالية الذي يناقش بصورة مكثفة هذا الأمر. ومن المفضل إضافة هذه الفقرة بعد فقرة الاستنتاج وعادة ما تشير إلى حقيقة أن الإستنتاج غير متحفظ.

وإذا تم عمل إفصاح مناسب عن مشاكل الاستمرارية في القوائم المالية الدورية ينبغي على مراقب الحسابات إضافة فقرة توجيه الأنتباه (بتقرير الفحص المحدود) وذلك لإيضاح عدم وجود تأكد هام يتعلق بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري بشأن فرض استمرارية المنشأة.

ويمكن أن يكون مراقب الحسابات قد قام بتعديل تقرير مراجعة سابق أو تقرير فحص محدود بواسطة إضافة فقرة توجيه الانتباه بإلقاء الضوء على عدم تأكد هام يرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة. وفي حالة استمرار وجود عدم التأكد الهام وتم عمل إفصاح ملائم في القوائم المالية الدورية، يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود عن القوائم المالية الدورية للفترة الحالية بواسطة إضافة فقرة لإلقاء الضوء على استمرار عدم التأكد الهام.

وإذا نما إلى علم المراقب كنتيجة للاستفسارات أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود عدم تأكد هام مرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة وتم عمل الإفصاح المناسب في القوائم المالية الدورية يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود إضافة فقرة توجيه الأنتباه.

وإذا لم يتم الإفصاح عن عدم تأكد هام يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة بصورة ملائمة في القوائم المالية الدورية، ينبغي على المراقب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي – حسب الحال – وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة بوجود حالة عدم التأكد هذه.

٧ - التعديلات على تقرير مراقب الحسابات:

اقتضى معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) بتعديلات تقرير مراقب الحسابات والتي تشمل:

- الأمور التي لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات.
- الأمور التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات.
- الظروف التي قد ينتج عنها رأي آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ.

وسوف نتناول كل من هذه الحالات ببعض التفصيل مع ذكر أمثلة كلما أمكن للتوضيح.

ويهدف المعيار (٧٠١) بصفة عامة إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالظروف التي ينبغي فيها عمل تعديلات على تقرير مراقب الحسابات، كما يسبين شكل ومحتوى التعديلات في التقرير في هذه الظروف.

ويضع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) **"تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة"** معايير ويوفر إرشادات تتعلق بشكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل والواضح، وعندما يكون المراقب قادراً على إبداء رأي غير متحفظ ولا تكون هناك ضرورة لإجراء تعديل في تقرير المراقب.

ويضع معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) "تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة" معايير ويوفر إرشادات تتعلق بشكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات في مهام المراجعة المختلفة. ويصف هذا المعيار كيفية تعديل صيغة تقرير مراقب الحسابات في المواقف التالية:

أولاً : الأمور التي لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات وينتج عنها:

- توجيه أنتباه القارئ لموضوع معين.

ثانياً: الأمور التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات وينتج عنها:

- رأي متحفظ.
- الامتناع عن إبداء رأي.
- رأي عكسي.

ويعزز توحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأي معدل فهم المستخدم لهذه التقارير، وبالتالي فإن هذا المعيار يتضمن صياغة مقترحة للتعبير عن رأي غير متحفظ وكذلك أمثلة للعبارات التي تستخدم عند إصدار تقارير برأي معدل.

وتستخدم نماذج تقارير مراقب الحسابات الواردة في هذا المعيار على القوائم المالية ذات الأغراض العامة لنشاط بغرض الربح. ومع ذلك فإن المبادئ المرتبطة والظروف التي يتعين فيها تعديل تقرير مراقب الحسابات، تنطبق أيضاً على التقارير في المهام الأخرى المرتبطة بمراجعة المعلومات المالية التاريخية، مثل القوائم المالية ذات الأغراض العامة لمنشآت ذات طبيعة مختلفة (على سبيل المثال، منظمة لا تهدف للربح) ومهام المراجعة المبينة في معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) مع ضرورة إعادة صياغة نماذج التقارير حسبما يكون ملائماً للظروف.

٨ - الأمور التي لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات:

في حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه أنتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلاً ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ونظراً لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأي المراقب فيفضل إضافتها بعد فقرة الرأي، ولكن قبل أي قسم يتعلق بأي مسئوليات أخرى لإعداد التقارير – إن وجد – وتشير فقرة توجيه الإنتباه عادة إلى حقيقة أن رأي المراقب لا يعتبر متحفظاً في هذا الخصوص.

ويجب على المراقب تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة إستمرارية المنشأة.

ويجب أن يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة إستمرارية المنشأة) والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية. وعدم التأكد هو موضوع تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.

وفيما يلي نموذج لفقرة توجيه أنتباه القارئ إلى عدم تأكد مؤثر في تقرير مراقب الحسابات:

"ومع عدم اعتبار ذلك تحفظاً، وكما هو مبين تفصيلاً في الإيضاح رقم (××) توجد قضية مرفوعة ضد الشركة لانتهاك حقوق أختراع، والشركة مطالبة بإتاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة باتخاذ الإجراءات المضادة، ولا يزال النزاع مستمراً ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر، ولم يتم تكوين مخصص لأي التزام قد ينشأ عن ذلك في القوائم المالية".

(يوجد نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالاستمرارية موضحاً في معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) "الاستمرارية").

إن إضافة فقرة لتوجيه أنتباه القارئ بأمور متعلقة بمبدأ الاستمرارية، أو عدم تأكد مؤثر، يعتبر عادة كافياً للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لهذه الأمور، ومع ذلك وفي الحالات الصارخة مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة فقرة توجيه الانتباه المشار إليها.

بالإضافة إلى استخدام فقرة توجيه الأنتباه بالنسبة للأمور التي تؤثر على القوائم المالية فإن مراقب الحسابات قد يعدل تقريره باستخدام فقرة توجيه الأنتباه تفضل أن تكون بعد فقرة الرأي ولكن قبل الجزء المحتوي على مسئوليات التقرير الأخرى والتي تحتوي على أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية، فعلى سبيل المثال إذا رأى المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة في كتيب القوائم المالية التي تم مراجعتها وترفض المنشأة أن تقوم بهذا التعديل، فقد يدرس المراقب تضمين تقريره فقرة توجيه الإنتباه لإلقاء الضوء على ذلك.

٩ - الأمور التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات:

قد لا يستطيع مراقب الحسابات إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أي من الظروف التالية والتي يكون أو ربما يكون تأثيرها هاما ومؤثراً على القوائم المالية:

أ) عند وجود **قيود على نطاق** عمل المراقب.

ب) عند وجود **خلاف مع الإدارة** حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي أتبعتها أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

قد تؤدي الظروف الموضحة في (أ) أعلاه إلى رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي وقد تؤدي الظروف الموضحة في (ب) أعلاه إلى رأي متحفظ أو إلى رأي عكسي وهذه الظروف سوف يتم مناقشتها تفصيلاً لاحقاً.

ويجب إبداء رأي متحفظ عندما يخلص المراقب إلى أنه لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ، وإلى أن وجود خلاف مع الإدارة أو أن القيد على النطاق ليس جوهرياً إلى الدرجة التي تستدعي إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي ويجب التعبير عن الرأي المتحفظ بعبارة **"فيما عدا" تأثير الأمر الذي يتعلق بالتحفظ.**

ويجب الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق جوهرياً وشاملاً للدرجة التي يجد فيها مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة، ومن ثم غير قادر على إبداء رأي على القوائم المالية.

ويجب إبداء رأي عكسي عندما يكون تأثير الخلاف جوهرياً وشاملاً على القوائم المالية لدرجة أن المراقب أنتهى إلى أن التحفظ في التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية.

وعندما يبدي مراقب الحسابات رأياً آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكناً. وتظهر هذه المعلومات عادة في **فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي أو الامتناع عن إبداء الرأي**، وقد تتضمن إشارة إلى معلومات تفصيلية إن وجدت في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

١٠- الظروف التي قد ينتج عنها رأي آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ:

يمكن حصر هذه الظروف فيما يلي:

١/١٠. قيد على نطاق عمل المراقب: Scope Limitations

قد يفرض أحياناً قيداً على نطاق عمل المراقب بواسطة الشركة **(مثلاً عندما تمنع شروط عملية المراجعة المراقب من القيام ببعض إجراءات المراجعة التي يرى ضرورتها)**، وعند وجود مثل هذا القيد في شروط عملية مراجعة جديدة ويعتقد المراقب أن هذا القيد قد يؤدي إلى

امتناعه عن إبداء الرأي فإنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة، وأيضاً لن يقبل مراقب الحسابات مثل هذه المهمة عندما يطغى القيد على مهام المراقب القانونية.

وقد تفرض الظروف قيداً على النطاق (مثلاً عندما يكون تعيين المراقب قد تم في توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون). وقد ينشأ القيد أيضاً عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه، وفي هذه الحالات، يحاول المراقب تنفيذ إجراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد إبداء رأي غير متحفظ.

وعندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلى التسويات المحتملة في القوائم المالية التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد.

وفيما يلي نماذج لهذه الأمور:

*** قيد على النطاق – رأي متحفظ**

"راجعنا ...... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)".

"هذه القوائم المالية مسئولية الإدارة .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها، وفيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة (الفقرات) التالية، فقد تمت مراجعتنا وفقاً لـ .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة

مسئولية المراقب، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

وتظهر فقرة أسباب تعديل الرأي كالتالي:

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في .... حيث أن تاريخ الجرد كان سابقاً على تاريخ تعييننا كمراقبي لحسابات الشركة ونظراً لطبيعة السجلات بالشركة، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من كميات المخزون.

وتظهر فقرة الرأي المتحفظ كالتالي:

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من تحقيق الكميات الفعلية للمخزون، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، في كل جوانبها الهامة، .... (نفس العبارات الواردة في نموذج فقرة الرأي – الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

٢/١٠. قيد على النطاق – الامتناع عن إبداء الرأي:

"تم تعييننا لمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة (أ ب ج) والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر .... وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)" **أحذف الجملة التي تبين مسئولية مراقب الحسابات).**

(تحذف أو تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال).

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتي):

لم نتمكن من ملاحظ الجرد الفعلي للمخزون بالكامل، كما لم نتمكن من الحصول على مصادقات على حسابات المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا من الشركة).

فقرة الامتناع:

ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة فإننا لا نستطيع إبداء رأي على القوائم المالية.

١٠/٣. الخلاف مع الإدارة:

قد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي أتبعتها أو أسلوب تطبيقها، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية فإذا كانت مثل هذه الأختلافات هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية يجب على المراقب أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً.

وفيما يلي نماذج لهذه الأمور:

(الاختلاف بشأن السياسات المحاسبية – أسلوب محاسبي غير مناسب – رأي متحفظ.

"راجعنا ...... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"وتنحصر مسئوليتنا .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠).

كما هو مبين تفصيلاً في الإيضاح رقم ...... من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة في القوائم المالية،

وهذا الأمر في رأينا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية. وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر .... مبلغ .... جنيهاً (تذكر طريقة الإهلاك ومعدلات الإهلاك للأنواع المتجانسة للأصول). وبالتالي يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره .... جنيهاً ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ .... جنيهاً والأرباح المرحلة بمبلغ .... جنيه.

فقرة الرأي:

وفيما عدا تأثير ما ورد في الفقرة (الفقرات) السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية وتعبر بعدالة ووضوح، في .... (نفس العبارات في فقرة الرأي راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

٤/١٠. الاختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف- رأي متحفظ:

"راجعنا .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"وتنحصر مسئوليتنا .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

هناك رهن عقاري على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة لها من بنك .... ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم .... الإفصاح عن هذه المعلومات.

فقرة الرأي:

فيما عدا إغفال المعلومات الواردة في الفقرة السابقة، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، في .... (نفس العبارات في فقرة الرأي – راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

١٠/٥. الاختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف – رأي عكسي:

"راجعنا .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

"تنحصر مسئوليتنا .... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب، راجع الفقرة رقم "٦٠" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)).

(فقرة أو فقرات تناقش الاختلاف).

فقرة الرأي:

ونظراً لجوهرية الأمور المبينة في الفقرة (أو الفقرات) السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية.

١١ – تقرير مراقب الحسابات في حالة إعداد التقارير المالية لأرقام المقارنة:

يختص معيار المحاسبة المصري رقم (٧١٠) بهذه الجالة، ولذلك سوف نتناول بالدراسة كلاً من:

- الأرقام المقابلة.
- القوائم المالية المقارنة.
- مناقشة أطر إعداد التقارير المالية لأرقام المقارنة.
- أمثلة لتقارير المراقب.

ويهدف هذا المعيار بصفة أساسية إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسئوليات المراقب بشأن أرقام المقارنة. ولا يتعامل هذا المعيار مع المواقف التي تعرض فيها القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها (لمزيد من الإرشادات أنظر معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠) "**المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها**"، ومعيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) "**تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة**").

ووفقاً لهذا المعيار يجب على المراقب أن يقوم بتحديد ما إذا كانت أرقام المقارنة تتماشى في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالقوائم المالية محل المراجعة.

ويؤدي وجود أختلافات في أطر إعداد التقارير المالية بين البلدان إلى عرض أرقام مالية مقارنة بصورة تختلف من إطار إلى آخر. ويمكن أن تعرض أرقام المقارنة في القوائم المالية في صورة مبالغ (مثل المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية) أو إفصاحات ملائمة عن المنشأة لأكثر من فترة واحدة اعتماداً على الإطار المستخدم. ويشار إلى أطر وأساليب العرض في هذا المعيار كالآتي:

أ) الأرقام المقابلة: وهي التي تعرض فيها المبالغ والإفصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية (تحقيقا لأغراض هذا المعيار يشار إليها بأرقام الفترة الجارية). والأرقام المقابلة هي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الجارية ويتم عرضها لقراءتها مع الأرقام الخاصة بالفترة الجارية وليس باعتبارها قوائم مالية قائمة في حد ذاتها.

ب) القوائم المالية المقارنة: حيث تدرج المبالغ والافصاحات للقوائم المالية في الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءاً من القوائم المالية للفترة الجارية (انظر ملحق (١) من هذا المعيار لمزيد من التفاصيل عن أطر إعداد التقارير المالية المختلفة).

وتعرض أرقام المقارنة بما يتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتكون الفروق الأساسية في تقرير المراجعة كالآتي:

أ) بالنسبة للأرقام المقابلة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير فقط إلى القوائم المالية للفترة الجارية في حين أنه،

ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير إلى كل فترة تعرض فيها القوائم المالية.

ويوفر هذا المعيار إرشادات بشأن مسئوليات مراقب الحسابات عن أرقام المقارنة وإعداد التقارير عنها في ضوء كل إطار وذلك في أقسام مختلفة.

١١/١. الأرقام المقابلة

١١/١/١. مسئوليات مراقب الحسابات:

ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويكون مدى إجراءات المراجعة المؤداه على الأرقام المقابلة أقل بكثير من

مراجعة أرقام الفترة الجارية، ويكون عادة مقصوراً على ضمان العرض الصحيح والتبويب المناسب للأرقام المقابلة. ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

أ) السياسات المحاسبية المستخدمة للأرقام المقابلة تتماشى مع تلك الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

ب) الأرقام المقابلة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترات السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

وعند قيام مراقب آخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، فإن المراقب الجديد يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) "**التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الأفتتاحية**".

وإذا لم تراجع القوائم المالية عن الفترة السابقة فعلى المراقب الجديد أن يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة في الفقرة "٦" أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).

وإذا نما إلى علم المراقب احتمال وجود تحريف هام ومؤثر في الأرقام المقابلة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية، يقوم المراقب بأداء الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

٢/١/١١. التقارير:

عندما يتم عرض أرقام البيانات المقارنة بوصفها أرقام مقابلة، يجب على المراقب أن يصدر تقرير مراقب حسابات لا يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد لأن رأي المراجعة يكون على القوائم المالية للفترة الجارية ككل بما في ذلك الأرقام المقابلة.

ويشير تقرير مراقب الحسابات تحديداً للأرقام المقابلة فقط في الحالات التي سنشير لها.

وعندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأياً متحفظاً أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأياً عكسياً وتكون الدواعي التي أدت إلى هذا التعديل في التقرير:

أ) لم يتم حلها وتتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات أيضاً فيما يخص الأرقام المقابلة.

ب) لم يتم حلها ولكنها لا تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات فيما يخص الأرقام المقابلة.

وعندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأياً متحفظاً أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأياً عكسياً وتم إزالة الأسباب التي أدت إلى حدوث التعديل وتم التعامل معها تعاملاً ملائماً داخل القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التعديلات السابقة، إلا أنه إذا كانت هذه الأسباب هامة ومؤثرة للفترة الحالية فيمكن أن يقوم المراقب بإضافة فقرة إيضاحية تشرح هذا الموقف.

وعند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية الخاصة بالفترة الجارية قد ينمو إلى علم المراقب في بعض الحالات غير العادية وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي سبق إصدار تقرير برأي غير معدل عليها.

وينبغي أن يقوم المراقب في مثل هذه الحالات بدراسة الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)، **"الأحداث اللاحقة"** و:

أ) إذا روجعت القوائم المالية للفترة السابقة وأعيد إصدارها بتقرير المراقب الجديد، ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تتفق مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ب) إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو لم يتم عمل الإفصاحات المناسبة، ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً برأي معدل على القوائم المالية للفترة الحالية، ومعدلاً بالنسبة للأرقام المقابلة المتضمنة فيه.

في الحالات غير العادية إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدار تقرير المراقب، ولكن أعيد تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو تم عمل الإفصاحات الملائمة في القوائم المالية للفترة الحالية، يمكن للمراقب إضافة فقرة إيضاحية واصفاً الظروف ومشيراً إلى الافصاحات الملائمة. وفي هذا الصدد يقوم المراقب أيضاً بدراسة الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠).

٢/١١. مراقب الحسابات الجديد – المتطلبات الإضافية:

بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر:

يسمح للمراقب الجديد بالإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الأرقام المقابلة في تقريره الجديد عن الفترة الحالية. وعندما يقرر المراقب الإشارة إلى تقرير مراقب آخر فإن تقرير مراقب الحسابات الجديد ينبغي أن يتضمن:

- أن القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر.
- نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وإن كان التقرير معدلاً يشار إلى أسباب هذا التعديل.
- تاريخ ذلك التقرير.

ولا يعفي هذا المراقب من القيام بإجراءات مراجعة ملائمة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).

٣/١١. بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها:

عندما تعرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد نظراً لأن رأي المراجعة على القوائم المالية يتم التعبير عنه بصورة منفردة لكل فترة معروضة. وحيث أن تقرير المراقب على القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية المنفردة المعروضة كل على حدة لذا يمكن للمراقب أن يقوم بالتعبير عن رأي متحفظ أو رأي عكسي أو يمتنع عن إبداء الرأي أو أن يقوم بإضافة فقرة إيضاحية فيما يتعلق بإحدى القوائم المالية لفترة أو أكثر من الفترات في حين يقوم بإصدار تقرير مختلف بشأن القوائم المالية الأخرى.

وعند إعداد تقرير على القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالي، وفي حالة كون رأي المراقب بشأن القوائم المالية للفترة السابقة يختلف عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه سابقاً ينبغي على المراقب الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة الإيضاحية. ويمكن أن يحدث هذا لدى إطلاع المراقب على أحداث أو إلمامه بظروف تؤثر تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية لفترة سابقة أثناء سير المراجعة في الفترة الحالية.

٤/١١. مراقب الحسابات الجديد- المتطلبات الإضافية:

بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر:

ا) يمكن للمراقب السابق أن يعيد إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية.

أو ب) يجب أن يذكر تقرير مراقب الحسابات الجديد أن مراقب آخر قام بمراجعة الفترة السابقة وينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات الجديد إلى:

- أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر.
- نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وما إذا تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل.
- تاريخ التقرير.

وعند قيام مراقب الحسابات الجديد بأداء عملية المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية للفترة الحالية فيمكن له في بعض الحالات غير العادية أن يصبح على دراية بتحريفات هامة ومؤثرة التي تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي قام المراقب السابق بإصدار تقرير برأي غير معدل عليها..

وينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الجديد في مثل هذه الحالات بمناقشة المسألة مع الإدارة وبعد حصوله على التفويض اللازم من الإدارة يقوم بالاتصال بالمراقب السابق ويقترح أن القوائم المالية للفترة السابقة ينبغي أن يعاد عرضها. وإذا وافق المراقب السابق على إعادة إصدار تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المعاد عرضها للفترة السابقة، ينبغي أن يتبع المراقب الإرشادات الواردة في الفقرة قبل السابقة.

وإذا لم يوافق المراقب السابق على التعديل المقترح أو رفض إعادة إصدار تقرير المراقب على القوائم المالية للفترة السابقة في الظروف التي تمت مناقشتها في الفقرة قبل السابقة يمكن أن تشير فقرة المقدمة لتقرير المراقب أن المراقب السابق أعد تقريراً عن الفترة السابقة قبل إعادة العرض. وبالإضافة إلى ذلك ففي حالة تكليف المراقب الجديد بمهمة المراجعة، يقوم بتطبيق إجراءات مراجعة كافية ليصل إلى قناعة بملائمة تسويات إعادة العرض وقد يقوم المراقب أيضاً بإضافة الفقرة التالية في تقريره.

"وقد قمنا أيضاً بمراجعة التسويات الواردة في الإيضاح رقم ( ) والتي أجريت لإعادة عرض القوائم المالية لعام .... وفي رأينا فإن مثل تلك التسويات الملائمة وتم تطبيقها تطبيقاً مناسباً".

١١/٥. بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها:

في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. وعلى الرغم من ذلك فمثل هذا البيان لا يعفي المراقب من مطلب أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية. ومن المفضل الإفصاح بوضوح في القوائم المالية بأن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.

ولدى أقتناع المراقب الجديد أن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرفة تحريفاً جوهرياً، ينبغي أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام العام السابق وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملائماً.

١١/٦. مناقشة أطر إعداد التقارير المالية لأرقام المقارنة:

توفر أرقام المقارنة التي تغطي واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لمستخدمي القوائم المالية المعلومات اللازمة لتحديد الأتجاهات والتغيرات التي تؤثر على المنشأة خلال فترة زمنية.

وبموجب أطر إعداد التقارير المالية السائدة في عدد من البلدان تعتبر إمكانية المقارنة والثبات من الصفات المرغوب توافرها في المعلومات المالية، وفي أوسع تعريفاتها تعتبر إمكانية المقارنة هي صفة لوجود بعض الخصائص المشتركة. وتعتبر المقارنة بطبيعتها تقييماً كمياً للخصائص المشتركة. أما الثبات فهو صفة للعلاقة بين رقمين ماليين. (فالثبات على سبيل المثال هو الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية من

فترة لأخرى وثبات طول الفترة التي يتم التقرير عنها). وعليه فالثبات مطلب أساسي لإمكانية عمل مقارنة حقيقية.

ويوجد إطارين لإعداد التقارير المالية خاصين بأرقام المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.

وبموجب إطار الأرقام المقابلة تعتبر الأرقام المقابلة للفترات السابقة جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية ويجب قراءتهما معاً بما يتمشى مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المرتبطة بالفترة الحالية. ويتحدد مستوى التفاصيل المعروضة في المبالغ المقابلة والإفصاحات أساساً في ضوء ارتباطها بأرقام الفترة الحالية.

أما بالنسبة لإطار القوائم المالية المقارنة تعتبر القوائم المالية المقارنة للفترة السابقة قوائم مالية منفصلة. وبناء عليه فإن مستوى المعلومات المضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة (ويشمل جميع مبالغ القائمة المالية والافصاحات والإيضاحات والبيانات الأخرى في حدود أهميتهم النسبية) تقارب مثيلتها بالقوائم المالية للفترة الحالية.

١١/٧. أمثلة لتقارير مراقب الحسابات:

مثال (أ): الأرقام المقابلة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في ١١/١/٢/أ:

تقرير مراقب الحسابات

(الموجه إليهم التقرير)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ويعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

أسباب تعديل الرأي:

وكما هو موضح تفصيلاً في الإيضاح ( ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك القوائم المالية الأمر الذي يعتبره، في رأينا، مخالفاً لمعايير المحاسبة المصرية. وقد تم هذا نتيجة قرار أتخذته الإدارة في بداية العام المالي السابق وتسببت في إصدارنا لتقرير متحفظ على القوائم المالية الخاصة بذلك العام. وأستناداً إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥% للمباني و١٠% للمعدات يجب أن تزيد خسائر العام بمبلغ .... في عام ٢٠٠٩ ومبلغ .... في عام ٢٠٠٨ ويجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ .... في ٢٠٠٩، ومبلغ ....؛...... في ٢٠٠٨ ويجب أن تزيد الخسارة المتجمعة بمبلغ .... في ٢٠٠٩ ومبلغ .... في عام ٢٠٠٨.

الرأي المتحفظ:

وفيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

(توقيع مراقب الحسابات)

(تاريخ التقرير)

(عنوان مراقب الحسابات)

مثال (ب)

الأرقام المقابلة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في ٢/١/١١/ب.

تقرير مراقب الحسابات

(الموجه إليهم التقرير)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ، ويعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

أسباب تعديل الرأي:

وحيث أننا عينا كمراقبين لحسابات الشركة خلال عام ٢٠٠٨ فإننا لم نستطع ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في بداية هذه الفترة أو نتحقق من كميات المخزون بوسائل بديلة، وحيث أن مخزون أول المدة يدخل في تحديد نتائج العمليات، فلم نستطع تحديد ما إذا كانت هناك تسويات على نتائج العمليات والأرباح المرحلة في أول المدة قد تكون ضرورية في عام ٢٠٠٨. وبناء عليه تم تعديل تقريرنا على القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨.

الرأي المتحفظ:

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة على نتائج الأعمال والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها لو كنا قد لاحظنا جرد مخزون أول المدة فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

(توقيع مراقب الحسابات)

(تاريخ التقرير)

(عنوان مراقب الحسابات)

مثال (ج): القوائم المالية المقارنة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في ١١/٣:

تقرير مراقب الحسابات

(الموجه إليهم التقرير)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية أختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشان القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

أسباب تعديل الرأي:

كما هو موضح تفصيلاً في الإيضاح رقم ( ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية الأمر الذي يعتبر، في رأينا، مخالفاً لمعايير المحاسبية المصرية، واستناداً إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥% للمباني و١٠% للمعدات يجب أن تزيد خسارة العام بمبلغ .... في عام ٢٠٠٩ ومبلغ .... في عام ٢٠٠٨، كما يجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ .... في ٢٠٠٩ ومبلغ .... في ٢٠٠٨ ويجب أن تزيد الخسارة المجمعة بمبلغ .... في ٢٠٠٩ ومبلغ .... في ٢٠٠٨.

الرأي المتحفظ:

وفيما عدا تأثير ما جاء بعالي في الفقرة السابقة فمن رأينا أ، القوائم المالية، تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ وأدائها المالي،

تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا معايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات لعلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

(توقيع مراقب الحسابات)

(تاريخ التقرير)

(عنوان مراقب الحسابات)

مثال (د): الأرقام المقابلة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في ٢/١١:

تقرير مراقب الحسابات

(الموجه إليهم التقرير)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأي غير متحفظ على القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم أختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ويعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الــــرأي:

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة .... في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو.

وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

(توقيع مراقب الحسابات)

(تاريخ التقرير)

(عنوان مراقب الحسابات)

مثال (هـ): القوائم المالية المقارنة: نموذج تقرير يمثل الحالات المذكورة في ١١/٤/ب:

تقرير مراقب الحسابات

(الموجه إليهم التقرير)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة .... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية وعرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية أختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأي متحفظ بعدم موافقة متعلق بكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم أختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ويعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وأننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

أسباب تعديل الرأي:

لا تزال أرصدة المدينين المشار إليها أعلاه قائمة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ ولم يتم عمل أي مخصص للخسارة المتوقعة في القوائم المالية. وبناء عليه ينبغي زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ .... وأن يخفض صافي الربح لعام ٢٠٠٨ بمبلغ .... وأن تخفض الأرباح المرحلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩، ٢٠٠٨ بمبلغ ....

الرأي المتحفظ:

فيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية لعام ٢٠٠٩ المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة

ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

(توقيع مراقب الحسابات)

(تاريخ التقرير)

(عنوان مراقب الحسابات)

محتويات الكتاب

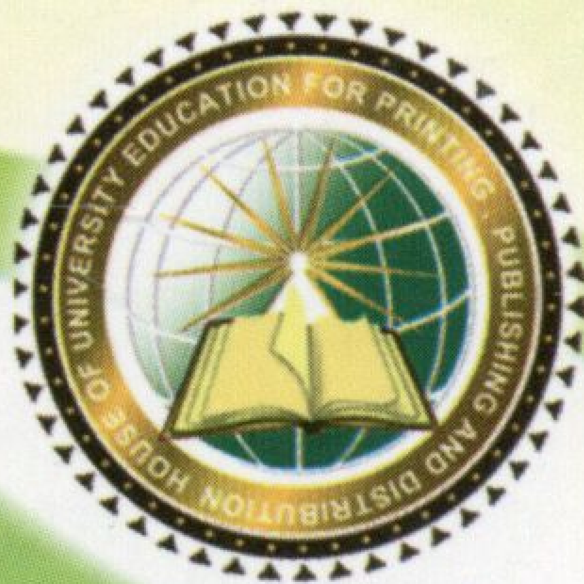
	الصفحة
القسم الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.	٣
الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة الحديثة للحسابات.	٥
الفصل الثاني: المعايير العامة للمراجعة الحديثة للحسابات.	٤٢
الفصل الثالث: معايير العمل الميداني للمراجعة الحديثة للحسابات.	٦٧
الفصل الرابع: تنظيم مهنة المراجعة في مصر.	١١٣
القسم الثاني: مراجعة دورات العمليات وتقرير مراقب الحسابات.	١٤١
الفصل الأول: مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات.	١٤٣
الفصل الثاني: مراجعة دورة النفقات والمدفوعات.	٢٠٧
الفصل الثالث: مراجعة دورة المخزون.	٢٧٩
الفصل الرابع: مراجعة دورة التمويل.	٣٢١
الفصل الخامس: تقرير مراقب الحسابات وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية.	٣٤٧



تـــم
الطبـــع
بمطبعـــة
كلية التجارة
جامعة الإسكندرية







دار التعليم الجامعي

للطباعة والنشر والتوزيع

٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع.

تليفاكس :٠٠٢-٠٣/٥٥٦٣٩٦١ موبايل :٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩-٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

Email:dartalemg@yahoo.com